النظرية المحاسبية

[إطار فكري تحليلي وتطبيقي]

إعداد الدكتور
علي عبد اللّه شاهين
أستاذ مشارك – كلية التجارة
الجامعة الإسلامية بغزة

2011م

الطبعة الأولى

1432هجرية – 2011 ميلادية

الناشـــر

مكتبـــــــة آفـــــاق للطباعـــــة والنشـــــر والتوزيـــــع

غزة – شارع الثلاثيني – مقابل الجامعة الإسلامية ☎ 2824485



﴿ وَمَا أُوتِيتُمْ مِنَ العِلْمِ إِلَّا قَلِيلًا ﴾

[الإسراء:85]

صدق الله العظيم

فهرس الموضوعات

الفصل الأول

التأصيل العلمي للمحاسبة والجوانب النظرية والتطبيقية للفكر المحاسبي

مقدمة.

أولاً: ملامح التطور المحاسبي.

ثانياً: جوهر النظرية، ودورها في مجال المحاسبة.

ثالثاً: مفهوم النظرية، ومنهج البحث العلمي.

رابعاً: مفهوم القياس المحاسبي.

مقدمـة:

تشير العديد من الكتابات أن المحاسبة ليست وليدة اليوم، بل أن لها جذوراً عبر التاريخ، حيث تطورت تدريجياً مع ازدياد الحاجة إليها حتى أصبحت من العلوم التي تستند إلى قواعد ومبادئ ومفاهيم، فقد جاءت في الدراسات المحاسبية أن أول محاولة قام بها الإنسان لتسجيل المعلومات المالية يرجع إلى عهد الآشوريين عام 3500 قبل الميلاد، وتلى ذلك تطوراً كان على شكل النظام الذي استخدمه اليونانيون في أثينا، حيث ينسب أول حساب للمدفوعات الحكومية خلال الفترة الممتدة من عام 415 إلى عام 418 قبل الميلاد باسم (Account of Disbursements of The Athenian State).

وقد تزامن هذا التطور مع الحقبة التاريخية التي تميزت بالبدء في استخدام وحدة النقد كوسيلة للتبادل التجاري في أثينا في القرن الرابع قبل الميلاد ثم ظهور الأنظمة العددية المتطورة نسبياً كالنظام العددي اليوناني والنظام العددي الروماني، وأخيراً النظام العددي الهندي (العربي) وقد استخدم هذا النظام في تسجيل البيانات العددية المتعلقة بالمعاملات المالية في مذكرات خاصة والتي أطلق عليها فيما يعرف بالقيد المفرد.

وفي بداية القرن الميلادي الرابع عشر حدثت تطورات هامة في عالم التجارة كان لها تاثيراً كبيراً على الوظيفة المحاسبية حيث ازدادت العمليات المالية والتجارية الآجلة وانتشرت الفروع والوكالات التجارية البعيدة عن مراكزها الرئيسية، الأمر الذي أثر بشكل أساسي على أسلوب القيد المحاسبي، وتميزت هذه الفترة بإمساك سجلات محاسبية بدائية وفق أسلوب القيد المزدوج والذي ينسب للعالم الإيطالي (Loca Pacioti)، الأمر الذي أحدث انقلاباً كبيراً في تطور الفكر المحاسبي حيث ترتب على ذلك البدء في تنظيم المجموعات الدفترية المحاسبية والاتجاه نحو قياس الربح من خلال ما يسمى بحساب الأرباح والخسائر.

إن فكرة إثبات المديونية والدائنة التي يترجمها القيد المزدوج كانت تعبيراً محاسبياً عن مفهوم التوازن أو التكافؤ الرياضي والذي استخدم فيما بعد في تطوير الأدوات والأساليب المحاسبية بدءاً من الإثبات الدفتري وترصيد الحسابات وإعداد ميزان المراجعةومعالجة الأخطاء المحاسبية وصولاً إلى معادلة الميزانية.

وبذلك استمرت المحاسبة من الناحية الوظيفية في تأدية الخدمات على مستوى كافة الأشكال التنظيمية للمشروعات والتي ترافقت مع تطور أساليب القياس المحاسبي في مجال تحاليل التكاليف وفي مجال العلاقة مع الأساليب الرياضية والإحصائية حيث استعانت المحاسبة بالأرقام القياسية لتعديل بياناتها المالية التي تتأثر بظاهرة التضخم الاقتصادي (محاسبة التضخم) بالإضافة إلى محاسبة عقود الإيجار ومن ثم الإفصاح المحاسبي، هذا بالإضافة إلى الحدث المهم وهو بدء نشوء المجامع المهنية المحاسبية وما رافقه من إصدار المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، ومن ثم التوجه نحو إصدار المعايير المحاسبية الدولية التي تحكم الممارسات المهنية المحاسبية.

وبذلك يتبين المراحل التي مرت بها مسيرة التطور المحاسبي وانعكاساتها على وظيفة المحاسبة والممارسات المهنية المرتبطة بها حتى أصبحت نظاماً للمعلومات تتمثل في مجموعة من الطرق والإجراءات التي تستند إلى مبادئ وقواعد سليمة بهدف إنتاج معلومات مالية تخدم أغراض المستخدمين لها، وبالتالي فالمحاسبة كعلم لا بد أن تشتمل على مجموعة من الأهداف والمفاهيم، والفروض والمبادئ والمعايير المهنية التي تشكل في مجموعها النظرية العامة للمحاسبة.

وانطلاقاً من ذلك، يتم التعرف بشكل منهجي على خصائص وهيكل النظرية المحاسبية وفق عدة مستويات يتناولها هذا المؤلف وفق الخطة التالية:

أهداف دراسة النظرية المحاسبية:

تهدف دراسة النظرية المحاسبية إلى تعميق الفهم حول الأساس الفكري الذي تقوم عليه النظرية في ضوء التطورات والمستجدات التي تشهدها المهنة والبحث المحاسبي، والتحول من البحث عن المبادئ المحاسبية إلى البحث عن المعايير المحاسبية، لذلك فإن هذا المقرر يناقش بصورة مستفيضة الجوانب العلمية للنظرية المحاسبية بدءاً من الوقوف على مدى الحاجة إلى هذه النظرية والبناء الفكري الذي تقوم عليه، ثم متابعة اتجاهات البحث والتطوير وما يترتب عليه من مناهج علمية تهدف إلى تطوير النموذج المحاسبي المعاصر والوقوف على بدائل القياس المحاسبي له.

المحتوى العلمي للدراسة:

تأسيساً على ما سبق فإن المحتوى العلمي لهذه الدراسة يتناول مناقشة هيكل وجوانب النظرية المحاسبية من خلال أربعة مستويات:

المستوى الأول: الحاجة إلى نظرية المحاسبة، ويتم في هذا الموضوع التعرض إلى أهمية التأصيل العلمي في مجال المحاسبة لأغراض تطورها أكاديمياً ومهنياً حيث يتم الإجابة على بعض الاستفسارات المثارة حول طبيعة مهنة المحاسبة والمراجعة، وعما إذا كانت هذه المهنة يجب أن تعتمد على أصول علمية تحكم وتوجه مسارها التطبيقي، وأين يقف المحاسبون نحو حركة هذا التأصيل، وهذا بطبيعة الحال ينقلنا إلى معرفة مدى الحاجة إلى النظرية، وما هو أوجه القصور في الإطار الفكري المحاسبي المعاصر، وما هو السبيل إلى تطوير هذه النظرية وتحقيق أهدافها المرجوة.

المستوى الثاني: الفكر المحاسبي بين النظرية والتطبيق، ويتم في هذا الموضوع التعرض إلى أهمية الانتقال من النظرية إلى التطبيق من خلال مناقشة أهمية المعايير المحاسبية التي تمكن المحاسبين من ضبط وتوحيد الممارسات المحاسبية بقدر الإمكان، وهنا يجب التنويه إلى أنه من الأخطاء الجسيمة الاعتقاد بأن تنظيم الممارسات العملية يأتي دائماً بعد الانتهاء من بناء وتطوير النظرية، وذلك لأن عملية بناء النظرية والبحوث العلمية اللازمة لها هي عمليات مستمرة ومتجددة وغير محددة بفترة زمنية معينة، هذا فضلاً على أن هناك مشكلات تطبيقية كثيرة لا تحتمل التأجيل إلى أن ينتهي الباحثون من وضع البناء الفكري لها، لذلك نجد كثيراً ما يتم وضع معايير محاسبية لضبط الأداء المحاسبي بناءً على اعتبارات تطبيقية (براجماتيكية) تاريخية مسبقة، الأمر الذي يؤدي للقول بوجوب تنظيم السياسة المحاسبية لتسير جنباً إلى جنب مع عملية التطوير وبناء النظرية.

المستوى الثالث: دراسة النموذج المحاسبي المعاصر وهو يشتمل على دراسة الخصائص الفكرية للنموذج المحاسبي المعاصر حيث نتناول مكونات الإطار المفاهيمي للنظرية المحاسبية ويتكون من الأهداف والمفاهيم الأساسية، إلى جانب التعرض إلى أهم الفروض والمبادئ والمعايير المحاسبية القائمة والمعمول بها وهو يمثل البناء الرسمي للنظرية.

المستوى الرابع: دراسة اتجاهات تطوير النموذج المحاسبي، وهو يشتمل على دراسة أهم مناهج الفكر المحاسبي المعاصر، ثم نتناول بدائل القياس المحاسبي المعاصر،

ثم نتعرض بالشرح والتحليل إلى مشكلة التغيرات في الأسعار والنماذج المحاسبية المقترحة لمواجهة هذه المشكلة.

موضوعات الدراسة:

1. التأصيل العلمي للمحاسبة ويشمل ملامح تطور المعرفة المحاسبية – محاولات التنظير المحاسبي بدءً من البحث عن المبادئ إلى إنشاء المعايير.
2. قراءة فلسفية في نظرية المحاسبة وتشمل محاولات بناء النظرية وتنظيم السياسة المحاسبية، والخصائص الفكرية والعملية للمعايير المحاسبية وتنظيم عملية وضع وإصدار المعايير.
3. عرض هيكل نظرية المحاسبة وتشمل الإطار المفاهيمي للنظرية ويتمثل في الأهداف والمفاهيم، البناء الرسمي للنظرية ويتمثل في الفروض والمبادئ المحاسبية.
4. المفاهيم الخاصة بأهداف التقارير المالية وتشمل تطور أهداف التقارير والفئات المستفيدة في ضوء تقارير بعض المنظمات والهيئات المهنية.
5. المفاهيم الخاصة بطبيعة الوحدة المحاسبية، تشمل نظرية الملكية المشتركة ومقوماتها وآثارها ونظرية الشخصية المعنوية، ونظرية المشروع، ونظرية الأموال المخصصة.
6. المفاهيم الخاصة بجودة المعلومات المحاسبية وتشمل الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية وصفاتها الأساسية ومحددات التقرير المالي، والجوانب الكمية والنوعية لمحددات الأهمية النسبية.
7. المفاهيم الأساسية للقوائم المالية وتشمل مفهوم قائمة الدخل، وقائمة المركز المالي، والتدفقات النقدية، وقائمة التغيرات في حقوق الملكية.

8. المفاهيم الأساسية لعناصر القوائم المالية وتشمل مفهوم العناصر التي تمثل أرصدة الأصول والالتزامات وحقوق الملكية، ومفهوم عناصر الإيرادات والمصروفات والتغيرات في حقوق الملكية.
9. الفروض المحاسبية وتشمل فرض الوحدة المحاسبية، وفرض الاستمرارية، وفرض الدورية وفرض وحدة القياس النقدي.
10. المبادئ المحاسبية وتشمل مبدأ القياس الفعلي، ومبدأ المقابلة، ومبدأ تحقق الإيراد، ومبدأ تحقق المصروفات، ومبدأ التكلفة التاريخية، ومبدأ الإفصاح الشامل.
11. المحاسبة عن التغيرات في الأسعار وتشمل التغيرات في المستوى العام للأسعار، والتغيرات في المستوى الخاص للأسعار، والتغيرات في المستوى النسبي للأسعار، وما يرتبط بهما من مفاهيم وآراء والأساس الفكري لهما، وتطبيقاتها العملية.
12. المحاسبة عن الموارد البشرية، وما يرتبط بها من أسس ومفاهيم والنماذج المقترحة للمحاسبة عن تلك الموارد.
13. المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية وتشمل أهداف المحاسبة الاجتماعية ووظائفها، والنماذج المقترحة للمحاسبة عن المسؤولية للبيئية والاجتماعية.

أولاً: ملامح التطور المحاسبي:

يثور العديد من التساؤلات حول حركة التأصيل العلمي للمحاسبة ومدى الحاجة إليها، ومنها:

- "ما هو طبيعة مهنة المحاسبة والمراجعة؟".
- "هل يجب أن تعتمد على أصول علمية تحكم وتوجه مسارها التطبيقي؟".

- "هل هناك قصور في الإطار الفكري المحاسبي؟".
- "ما هو مفهوم النظرية وما هي عناصرها وما هو الدور المتوقع أن تقوم به في مجال المحاسبة؟".
- "ما هو السبيل لبناء نظرية محاسبية تحقق أهداف التطوير المرجوة؟".

للإجابة على هذه التساؤلات يتطلب التعرض للتطور التاريخي في المجالات المختلفة للجانب الفكري والتطبيقي للمحاسبة، ثم التعرض لكل من طرق ومناهج البحث العلمي لمعرفة كيفية بناء النظرية، ثم التعرف على نظم القياس المختلفة التي يمكن الاستعانة بها لإخضاع الظواهر والمتغيرات المتعددة للدراسة والبحث.

تشير معظم الدراسات التي تناولت تطور الفكر المحاسبي لمهنة المحاسبة من الناحيتين المهنية والأكاديمية على تواجد خاصيتين متلازمتين تميزت بهما النظرية المحاسبية وهما الاستمرارية والتغير (Continuity and Change) فالاستمرارية في المحاسبة تعني أن كثيراً من عناصر الفكر والتطبيق قد ثبت فائدتها مما أدى إلى استقرارها واستمراريتها في التطبيق حتى اليوم على الرغم من أنها تعود إلى تاريخ نشأة المحاسبة، وأصبح بالتالي الخروج عنها أمر يصعب قبوله.

إن خاصية الاستمرارية تتميز بجوانب إيجابية وسلبية، فالجوانب الإيجابية لهذه الخاصية تتمثل في الحفاظ على تراكم الخبرات وازدياد النمو المعرفي في مجالات المحاسبة وأساليبها وفنياتها التطبيقية.

أما الجوانب السلبية لها فتتمثل في ما قد تترتب عليه من جمود الفكر والتطبيق المحاسبي، خاصة إذا كانت هناك مبادئ وقواعد محاسبية متعارف عليها ولا زالت مطبقة على الرغم من انتفاء المبررات المنطقية التي تستند إليها.

وفيما يتعلق بخاصية التغيير، فهي تجسيد لديناميكية المحاسبة والقدرة على مواكبة التطور الذي تشهده بيئة الأعمال الاقتصادية والاجتماعية إلا أن التغيير يتميز بالبطء الشديد والمتحفظ لأن التغيير في المحاسبة لا يتم إلا بعد التأكد من ضرورته وجدواه بشكل قاطع، فليس غريباً أن يستغرق استيعاب ظاهرة معينة كظاهرة التضخم عقدين من الزمن على الرغم مما تفرضه التطورات الجذرية في المناخ الاقتصادي والاجتماعي الذي تعمل فيه المحاسبة من ضرورات التغيير، وفعلاً نجد أن كثيراً من الأفكار والأساليب المحاسبية المتداولة حالياً لم تكن معروفة لدى المجتمع المالي من قبل، وهو ما يفسر لنا التطورات التي يتوقع حدوثها على النموذج المحاسبي في المستقبل، فالملاحظ أن معدل التغيير الذي شهدته المحاسبة منذ القرن العشرين قد أصبح أسرع من المعدل المألوف حيث أن العديد من المفاهيم والأساليب والإجراءات والمعايير المحاسبية لم تكن معروفة من قبل وذلك كنتيجة طبيعية للمتغيرات التقنية المتسارعة في عالم الحاسوب وتكنولوجيا المعلومات والعولمة والتطورات الاقتصادية والاجتماعية التي تشهدها بيئة الأعمال، وبذلك تطور الجانب النفعي في المحاسبة من مراعاة مصالح الملاك حيث تحقيق الربح هو المحرك للنشاط الاقتصادي، إلى مراعاة مصالح طوائف عديدة خاصة مع التوسع في تطوير نمط الملكية الشخصية للمشروع إلى الملكية المشتركة وفصل الملكية عن الإدارة أصبح الأمر يتجه نحو مراعاة مصالح المساهمين والمستثمرين والدائنين حيث يستوي رأس المال المملوك مع رأس المال المقترض وبدأ التركيز على ضرورة تحقيق عائد مقبول من عوائد الاستثمار والأرباح باعتبارهما المحرك للنشاط الاقتصادي، وفي المرحلة التالية من التطور بدأ الاهتمام يتجه نحو مراعاة مصالح المجتمع ككل وتأطير ما يعرف بنظرية المشروع (Enterprise Theory) وما يرتبط بها من تقييم الأداء الاقتصادي والمالي والاجتماعي للمشروع خدمة لمصالح المساهمين والمستثمرين والمتعاملين معه.

بعض جوانب التطور التاريخي للمحاسبة:

- **إصدار المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA):**

أصدر المعهد الأمريكي للمحاسبية القانونيين (American Institute of Certified Public Accountants) عام 1941م تعريفاً للمحاسبة على أنها: "فن تسجيل وتبويت وتلخيص العمليات والأحداث الاقتصادية التي لها قيمة نقدية وصبغه مالية وتفسير نتائجها"، ويلاحظ على هذا التعريف أنه يشير إلى المحاسبة كفن أو حرفة وليس حقلاً من حقول المعرفة.

- **إصدارات جمعية المحاسبة الأمريكية (AAA):**

أصدرت جمعية المحاسبة الأمريكية (American Accounting Association) تعريفاً حديثاً نسبياً للمحاسبة على أنها: "عملية تحديد وقياس وتوصيل المعلومات الاقتصادية بغرض تمكين مستخدمي هذه المعلومات من تكوين رأي مستنير واتخاذ القرارات اللازمة.

ويلاحظ على هذا التعريف أنه أضاف إلى التعريف السابق الأهداف التي ترمي القوائم المالية إلى تحقيقها، أي أنه يركز على طبيعة المعلومات المحاسبية والآثار السلوكية الناتجة عنها، مما يعني الاهتمام بالمحاسبة كنشاط خدمي وكنشاط للمعلومات وكأداة للاتصال.

وفي عام 1975م قدمت الجمعية المذكورة تعريفاً للمحاسبة تم فيه إعادة تحديد الهدف على أنه توفير المعلومات التي يمكن أن تكون ذات فائدة في اتخاذ القرارات الاقتصادية.

مما سبق يتبين أن هناك إعادة تقييم للأهداف والمفاهيم والمبادئ التي تكون الإطار الفكري المحاسبي، حيث تحولت المحاسبة من مجرد الاهتمام بالنواحي الحرفية المتمثلة في فن مسك

الدفاتر وتنظيم الحسابات إلى كونها نظام للمعلومات وأداة اتصال مما يشير إلى الوظيفة الاجتماعية للمحاسبة.

بناءً على ما سبق يمكن تقسيم التطور المحاسبي فنياً إلى أربعة مراحل هي:

المرحلة الأولى: مرحلة البدء في تكوين الإطار الفني للمحاسبة.

المرحلة الثانية: مرحلة الاهتمام المهني والأكاديمي في المحاسبة.

المرحلة الثالثة: مرحلة الاهتمام بالمحاسبة كنظام للمعلومات.

المرحلة الرابعة: مرحلة الاهتمام بالمحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية.

المرحلة الأولى: تكوين الجانب الفني في المحاسبة:

تتميز هذه المرحلة بتكوين الجوانب الفنية للمحاسبة وكان أبرزها التطور في نظام القيد المحاسبي (نظام القيد المزدوج) بغرض تحقيق أهداف ضبط ودقة وانتظام التسجيل الدفتري والوصول إلى استخراج قائمتين مترابطتين هما قائمة الدخل وقائمة المركز المالي وهما قائمتان تعتمدان على خاصية التوازن الحسابي كنتيجة طبيعية لتطبيق نظام القيد المزدوج.

وطبقاً لاستخدام نظام القيد المزدوج أصبح لدى المحاسبين ما يمكن تسميته بنظرية أو منهج (تشخيص الحسابات) أي ما يسمح بتبويب الحسابات إلى حسابات شخصية وحسابات حقيقية.

ثم تطور مفهوم استخدام هذا القيد تمشياً مع احتياجات صاحب المال (المشروع) بحيث أصبح عرض الحسابات وتبويبها ينسجم مع وجهة نظر صاحب المشروع أو هو ما عرف بنظرية (أصحاب المشروع) وهو يركز على المشروع المالي لأصحاب المشروع دون الاهتمام بقائمة الدخل، ويقوم على معادلتين رئيسيتين:

1. الأرصدة أول المدة + التدفقات النقدية خلال المدة = الأرصدة في نهاية المدة.
2. حقوق الملكية (رأس المال) = الأصول – الخصوم.

ونتيجة لتطور رغبات أصحاب المشروع في تحديد مدى نجاح مشروعاتهم وتقديم التفسيرات للأحداث والعمليات وأثرها على الوحدة المحاسبية، فقد أصبح لزاماً الانتقال من نظرية تشخيص الحسابات إلى (نظرية المعاملات) حيث تم إضافة الحسابات الاسمية، وما يتطلبه ذلك من تطبيق مبدأ الاستحقاق في إثبات المعاملات (أي مجرد تحققها وليس بالضرورة عند تحصيلها أو دفعها) وهو ما ألقى عبئاً إضافياً على المنهج المحاسبي.

وبإضافة الحسابات الاسمية أصبحت معادلة الميزانية على النحو التالي:

الأصول + المصروفات = الخصوم + الإيرادات + رأس المال

المرحلة الثانية: التطور المهني والأكاديمي:

يلاحظ أن المرحلة السابقة قد تميزت بتطوير فنون التطبيق العملي للمحاسبة وأنها أداة رقابة داخلية على الممتلكات، تحقق رغبات أصحاب المشروع، إلا أنه نتيجة بعض العوامل والتحولات، بدأ الاهتمام منذ بداية القرن التاسع عشر نحو تطوير المحاسبة مهنياً وأكاديمياً بسبب عدة عوامل أهمها:

- ظهور الثورة الصناعية، وما تطلبه ذلك من كبر واتساع مجال عمل الشركات والحاجة إلى التمويل مما استدعى تطوير المبادئ والقواعد المحاسبية لتلبي حاجات الدائنين وضمان المحافظة على رأس المال، وعدم إجراء توزيعات منه.
- ظهور الشركات المساهمة، وما تطلبه ذلك من ضرورة تجميع رؤوس الأموال وضمان استمرارية عمل الشركات من ناحية، والتحول نحو فصل الملكية عن

الإدارة، الأمر الذي أدى إلى بروز مفهوم أو فرض الاستمرارية وفرض الشخصية المعنوية المستقلة، وقد كان لهذه الخاصية الأخيرة أثر كبير على المحاسبة، حيث ظهر أهمية الدور المحاسبي في تقييم الإدارة ونتائج أعمالها من خلال إعداد قائمة الدخل والتي أصبحت تأخذ الأهمية بدلاً من قائمة المركز المالي، مع البدء في استخدام مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات، كما كان لانتشار تلك الشركات أثراً كبيراً في تدخل الدولة لضمان حد أدنى من الإفصاح للأطراف الخارجية، وما يتطلبه ذلك من ضرورة مراجعة القوائم المالية من قبل مراجع خارجي مستقل، وفعلاً بدأ ظهور الجمعيات المهنية وكان أولها جمعية المحاسبين في اسكتلندا عام 1854م، ثم مجمع المحاسبين والمراجعين بإنجلترا وويلز عام 1880م، ثم جمعية المحاسبين الأمريكيين عام 1887م.

- فرض ضرائب الدخل على الأفراد والشركات، وما تطلبه ذلك من اتساع الطلب على خدمات المحاسبين باعتباره المحتكر لوظيفة إنتاج المعلومات المالية سواء داخل المنشأة أو خارجها.
- ظهور شركات المنافع العامة، كشركات الكهرباء، والهاتف، والنقل، وما أدى إلى ظهور مفاهيم الاستهلاك للأصول الثابتة التي تملكها تلك الشركات وظهور مشاكل الشهرة وتصنيف حقوق الأقلية في تلك الشركات بعد عمليات الدمج التي تعرضت لها.

وبناءً على هذه المرحلة يلاحظ أن التطور قد أصبح واضحاً في المجال المهني، وأهمية تأسيسها على مجموعة من القيم المقبولة اجتماعياً مثل الحياد وعدم التحيز، الصدق في التعبير، الموضوعية في القياس، عدالة القوائم المالية، الإفصاح الكافي وهو ما يعرف بالمدخل

الأخلاقي للمهنة والخطوة الهامة في بناء نظرية المحاسبة وبصفة خاصة في تحديد المبادئ والقواعد المحاسبية اللازمة لتحقيقها.

أما في المجال الأكاديمي فقد أصبح لزاماً على المحاسبين صياغة مفاهيم وأفكار وتنظيم إطار فكري مترابط يجمع بينهما، ومن هنا بدأ الاهتمام بتطوير نموذج محاسبي مناسب للوحدة الاقتصادية.

المرحلة الثالثة: ظهور المحاسبة الإدارية:

ظهرت المحاسبة الإدارية وتم استخدامها كنظام للمعلومات، وقد كان هذا التطور استجابة طبيعية لانتشار الفكر الخاص بمدرسة الإدارة العلمية التي تنادي بشعار (ما لا يمكن قياسه لا يمكن إدارته) (What can't be measured, can't be managed).

لقد أخذ التطور نحو المحاسبة الإدارية في بادئ الأمر في شكل تحليلات لنتائج المحاسبة المالية، إلا أن التطور التقني واستخدام الحاسوب أتاح للمحاسب المجال لتطوير مخرجات المحاسبة المالية والتركيز نحو نظام المعلومات واستخدامها في مجالات التخطيط والرقابة وبصفة خاصة في مجال ترشيد القرارات، ومع استمرار تطور المحاسبة الإدارية والاستعانة بها في مجال الإحصاء وبحوث العمليات، أدى إلى تطوير البيانات المالية المحاسبية وإعداد الموازنات التخطيطية وقياس التكاليف.

استمرت مسيرة تطوير الدور المحاسبي صوب الاهتمامات الإدارية عن طريق الاستعانة بفروع المعرفة الأخرى، مما أثر على اتجاهات المحاسبة المالية ووظيفة إنتاج المعلومات وأصبحت نظاماً للمعلومات يبدأ طرفه الأول بالبيئة المحيطة (المدخلات)، حيث يتم التعامل مع ظواهر اقتصادية واجتماعية متنوعة ومتشابكة (أحداث محاسبية)، أما الطرف

الآخر (المخرجات) فهو أيضاً بالغ الخطورة بالنسبة للنظام المحاسبي حيث تتعدد اتجاهات المعلومات المطلوبة وما يترتب عليه من تعدد الأهداف التي يجب أن تقدمها القوائم المالية.

إن النظر إلى نظام المحاسبة المالية على أنه نظام للمعلومات يبرز الحاجة إلى أهمية التأصيل العلمي لها في ثلاثة مجالات رئيسية:

المجال الأول: يتعلق بمدخلات النظام المحاسبي، وهذا الجانب يتطلب تحديد المبادئ العلمية التي تحكم الأحداث والمعاملات التي يجب معالجتها محاسبياً.

المجال الثاني: يتعلق بعملية تشغيل البيانات، وهو يتطلب تحديد المناهج والمبادئ العلمية اللازمة لتحويل البيانات إلى معلومات.

المجال الثالث: يتعلق بمستخدمي المعلومات (المخرجات)، وهو يتطلب دراسات سلوكية مكثفة لاحتياجات مستخدمي هذه المعلومات، ووضع تصور فكري للأهداف التي يجب أن يخدمها النظام.

فالنظرية المحاسبية يجب أن تقدم شرحاً وتحليلاً للظواهر المحاسبية المختلفة، وأن مقياس نجاحها يعتمد على قدرتها في التنبؤ بالنتائج المتوقعة، والا تصبح عبارة عن أفكار تخلو من الدقة والمحتوى العلمي والفني لمكوناتها في ضبط وترشيد الممارسات المهنية.

المرحلة الرابعة: المحاسبة عن المسئولية الاجتماعية:

وتعتبر المحاسبة عن المسئولية الاجتماعية أحدث مراحل التطور المحاسبي، فمن المعروف أن نتائج أعمال الوحدة المحاسبية يؤثر في مصالح فئات عديدة أهمها المستثمرين الحاليين والمرتقبين، الإدارة، المقترضين الحاليين والمرتقبين، الجهات الحكومية، العاملين في الوحدة المحاسبية، العملاء، الموردين، ونظراً لاحتمال تعارض مصالح هذه الفئات، فإن الاتجاه هو ضرورة التزام المحاسب بوجهة النظر الاجتماعية أي أن تنحو التقارير منهجاً شمولياً، تغطي

احتياجات كافة فئات المجتمع دون تغليب وجهة نظر فئة على أخرى وحتى لا تتأثر عدالة توزيع المنافع من تلك التقارير ويكون الأثر النهائي في صالح المجتمع بكامل فئاته وهو ما يعرف بمدخل الرفاهية الاجتماعية في بناء نظرية المحاسبة.

وهذا المدخل يتطلب نموذجاً محاسبياً مبنياً على أساس من القيم الاجتماعية السائدة في المكان والزمان، مع التوسع في الإفصاح المحاسبي بغرض تغطية احتياجات كافة الطوائف، كما يتطلب أيضاً هذا النموذج التوسع في القياس المحاسبي ليشمل الآثار الخارجية لتصرفات الوحدة الاقتصادية والمتمثلة في التكلفة الاجتماعية والعائد الاجتماعي.

ثانياً: جوهر النظرية ودورها في مجال المحاسبة:

من المعلوم أن المحاسبة علم اجتماعي بطبيعته يهتم بقياس الموارد الاقتصادية والالتزامات المترتبة على المنشأة كما أنها تقيس المتغيرات التي تطرأ على أصولها والتزاماتها والإبلاغ عن نتائج أعمالها على شكل تقارير مالية بهدف توصيل المعلومات التي تتضمنها إلى مستخدمي تلك التقارير، وبالتالي فهي تؤثر وتتأثر بالمجتمع الذي تتعامل مع عملياته الاقتصادية والمالية، وبذلك فلا بد من وجود مجموعة من الضوابط والمبادئ والقواعد والمفاهيم التي تحكم هذه الأداة والتي تشكل في مجموعها النظرية المحاسبية، من هنا تأتي أهمية دراسة الموضوعات التالية وصولاً إلى بناء نظرية تحكم وتضبط الأداء المالي والمحاسبي وفق أسس علمية:

- أهمية النظرية والحاجة إليها بشكل عام وفي المحاسبة بشكل خاص.
- ما هي وظائف النظرية.
- ما الدور المتوقع أن تقوم به في مجال المحاسبة.
- ما هي عناصر ومكونات النظرية.

يتكون الإطار الفكري المحاسبي من الفروض والمفاهيم والمبادئ التي تحكم عمليات القياس والتسجيل والتلخيص والتوصيل، ومن أمثلة ذلك: مفهوم الوحدة المحاسبية، فرض وحدة القياس النقدي، مبدأ الاستمرار، مبدأ التكلفة، مفهوم التحقق، مبدأ الثبات، سياسة الحيطة والحذر، قاعدة التكلفة أو السوق أيهما أقل، أساس الاستحقاق، الأساس النقدي، الأهمية النسبية، مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات، فرض الدورية، نظام القيد المزدوج، فرض ثبات القوة الشرائية للنقود، مبدأ الموضوعية.

وُجهت للإطار الفكري المحاسبي عدة انتقادات:

1. اختلاف المسميات المعطاة لهذه المكونات (فرض، مبدأ، مفهوم، قاعدة، سياسة، معيار.. الخ).

   مثال: القيد المزدوج يطلق عليه مبدأ أو نظرية أو طريقة.

2. الاختلاف حول تحديد المقصود من بعض المفاهيم.

   مثال: مفهوم الاستمرارية يعرفه البعض على أنه الوحدة المحاسبية سوف تبقى في مزاولة نشاطها إلى ما لا نهاية.

   يرى البعض أن المقصود به هو أن حياة المنشأة أطول من حياة أي أصل تمتلكه.

   يرى آخرون وهو استمرار نمط الملكية القائم لرأس المال أو التنظيم الإداري والشكل القانوني للمنشأة.

3. الاختلاف حول الفترة التي تعد عنها التقارير الدولية، وكذلك مواعيد التقارير المرحلية.

مثال: هناك من يرى أن الدورية تتطلب الاعتراف بالمقدمات والمستحقات في حين نجد هناك منشآت تعد تقاريرها على الأساس النقدي أو على مزيج من أساس الاستحقاق والأساس النقدي.

4. وجود العديد من المفاهيم ضمن الإطار الفكري الحالي للمحاسبة غير محددة المعنى وقد لا تعدو كونها في وضعها الحالي مجرد بديهيات ومن أمثلتها (الأهمية النسبية، الثبات، الإفصاح، تغليب الجوهر على الشكل).
5. وجود تعارض بين سياسة الحيطة والحذر وبين استخدام التكلفة كأساس لتقويم الأصول الثابتة، فطبقاً لمبدأ الاستمرارية تظهر الأصول الثابتة على أساس التكلفة والتي قد تزيد عن قيمتها البيعية خاصة بالنسبة للأصول المتخصصة، وهو يتعارض مع مبدأ الحيطة والحذر.
6. عدم الاتساق المنطقي بين فرض ثبات القوة الشرائية للنقود وبين فائدة المعلومات المحاسبية مما يؤدي إلى فقدان الثقة في جدوى وفاعلية القوائم المالية.
7. عدم توفر معالجات موحدة للكثير من الأحداث المحاسبية المتشابهة.

مثال: تعدد المعالجات للمخزون السلعي كسياسة الوارد أولاً صادر أولاً، الوارد أخيراً صادر أولاً، المتوسط المرجح.

8. في مجال الإيردات هل يتبع أساس الإنتاج، أساس البيع، أساس التحصيل.
9. في مجال الربح هي يتبع أساس الربح الشامل، أساس ربح النشاط الجاري، الربح بعد خصم الضرائب، والربح بعد خصم الفوائد.
10. في مجال الإهلاكات هناك طرق متعددة كطريقة القسط الثابت والقسط المتناقص، مجموع أرقام السنين، طريقة النفاذ.. الخ.

11. هناك مجالات متعددة أمام المحاسبة فيما يتعلق بمستوى التجميع أو التفصيل للمعلومات التي يتم الإفصاح عنها في التقارير المالية.
12. هناك اختلاف طرق التبويب والعرض وتحديد المعلومات التي يجب التقرير عنها في صلب القوائم المالية.
13. عدم وجود إجابات قاطعة بالنسبة للكثير من المشكلات التي تواجه المحاسب، مثلاً لا نجد في الإطار الفكري الحالي إجابات محددة حول بعض التساؤلات:
    - مشكلة التغير في الأسعار.
    - قياس العمليات غير الملموسة (الأصول المعنوية).
    - قياس التكلفة الاجتماعية والعائد الاجتماعي.

وحول ما سبق يلاحظ على الإطار المحاسبي الحالي ما يلي:

- يفتقر إلى الترابط بين مكوناته وعدم توفر معالجات موحدة لكثير من الأحداث المحاسبية المتشابهة.
- تباين الممارسات المحاسبية بالنسبة للطرق التي يستخدمها المحاسب بالإضافة إلى تباين أسس القياس والتقويم.
- لا يوجد أساس علمي يمكن الاعتماد عليه في مجال المفاضلة بين البدائل، وإن إعداد القوائم المالية يعتمد كثيراً على الاجتهاد الشخصي، ولعل ذلك من أحد الأسباب التي وجهت للمحاسب بالتقصير أو الوقوع تحت تأثير الإدارة أو تقديم تقارير غير موضوعية.
- إن الهجوم على الإطار الفكري الحالي قد أثير من داخل المهنة نفسها بنفس الدرجة التي أثير بها من المجتمع المالي بصفة عامة.

- إن معظم المفاهيم والإجراءات التي تكون الإطار الفكري الحالي إنما تعكس اهتماماً بالنواحي الفنية والإجرائية الخاصة بالممارسات، فهي أقرب إلى القواعد العرفية أو التقاليد أو الإصطلاحات منها إلى المبادئ العلمية.
- إن المحاسبة بوضعها الحالي هي أقرب ما تكون إلى الفن منها إلى العلم وأن خصائص العلم لا يمكن أن تتوفر فيها، بمعنى أنه ليس من المتوقع أن يكون هناك قوانين محاسبية ثابتة وصحيحة في جميع الظروف والأوقات كما هو الحال في العلوم البحتة أو الطبيعية.

وفي المقابل هناك من يرى أن القواعد الاصطلاحية الموجودة لا تعيب المحاسبة، وأن هناك حاجة إلى وجودها مع ضرورة وجود تحديد واضح لمجال استخدام كل منها، فالقواعد العرفية (الاصطلاحية) والمبادئ ضرورية لكل علم، فهي أداة لتنظيم السلوك في مجال معين حتى لا يترك المجال للاختيار تجنباً للفوضى والارتباك، ولكن تجدر الإشارة أيضاً إلى أن درجة تقدم أي حقل من حقول المعرفة تتناسب عكسياً مع درجة اعتماده على القواعد العرفية، فكلما زادت هذه القواعد العرفية في مهنة معينة، كلما ازداد مجال التدخل من جانب المهتمين بهذه المهنة كالجمعيات المهنية أو الجهات الحكومية بفرض تنميط الممارسات العملية وفرض اختيارات محددة يلتزم بها الممارسون، وبالتالي فإن الحاجة أصبحت ماسة إلى بناء نظرية محاسبية يمكن الاعتماد عليها في توجيه الجوانب التطبيقية، وتقديم الأساس العلمي اللازم للتوجيه والترشيد.

ثالثاً: مفهوم النظرية ومنهج البحث العلمي:

تعريف النظرية:

هي بيان منظم للأفكار الأساسية والمبادئ والقوانين العامة التي ترتبط مع بعضها البعض في إطار منطقي متماسك، فهي إطار عام متسق للعناصر الفكرية الخاصة بالظواهر وموضوع

الدراسة، كما عرفت بأنها مجموعة من المبادئ المنطقية المتماسكة والمنسجمة التي توفر في مجموعها إطاراً مفاهيمياً لتقييم الممارسات المهنية القائمة بحيث تساهم في فهم تلك الممارسات من جانب المهنيين أنفسهم وذلك بالإضافة إلى من يستفيد من خدماتهم كالمستثمرين والمقرضين والإدارة وغيرهم، كما أنها توفر الآلية والإرشادات التي تمكن من تطوير أية ممارسات أو إجراءات محاسبية جديدة، وعرفت أيضاً بأنها مجموعة من المفاهيم (Concepts) والتعاريف (Definitions) أو المقترحات (Propositions) التي تمكن في مجموعها من تكوين رؤيا منتظمة تؤدي إلى تحديد العلاقات القائمة فيما بين المتغيرات التي تحكم ظاهرة معينة، وذلك بقصد تفسيرها وتوفير القدرة على التنبؤ بها.

خصائص النظرية:

في ضوء التعريفات السابقة للنظرية بشكل عام فإن هناك بعض الخصائص التي يجب أن تتميز بها أهمها:

1. الاتساق والترابط المنطقي للعناصر المكونة لها (أهداف، مفاهيم، فروض، مبادئ).
2. القدرة على تفسير وتقييم السلوك والظواهر محل الدراسة.
3. القدرة على التنبؤ بالسلوك سواء من حيث دوافعه أو نتائجه.
4. توجيه السلوك بما يتفق مع القيم والأهداف.
5. القدرة على ربط الظواهر بالواقع العملي في الحياة.

النظرية المحاسبة (طبيعتها وأهمية وجودها):

تعرض باحثو الفكر المحاسبي إلى تعريف النظرية المحاسبية، فقد أورد هندركسون (Hendriksen) تعريفاً لها بالقول أنها مجموعة من المبادئ المنطقية المتماسكة والمنسجمة التي

توفر إطاراً مفاهيماً لتقييم الممارسات المهنية القائمة بما يساهم في فهم تلك الممارسات من جانب المهتمين من خدماتها كالمستثمرين والمقرضين والإدارة، كما أنها توفر الآلية والإرشادات التي تمكن من تطوير أية ممارسات أو إجراءات محاسبية جديدة، أما بلكاوي (Belkaoui) فقد عرفها بأنها مجموعة من المفاهيم (Concepts) والتعاريف (Definitions) أو المقترحات (Propositions) التي تشكل رؤية منظمة تؤدي إلى تحديد العلاقات القائمة بين المتغيرات التي تحكم ظاهرة معينة بغرض تفسيرها وتوفير القدرة على التنبؤ بها، أما (McDonald) فقد حدد العناصر الأساسية التي يتعين توافرها في النظرية المحاسبية وهي:

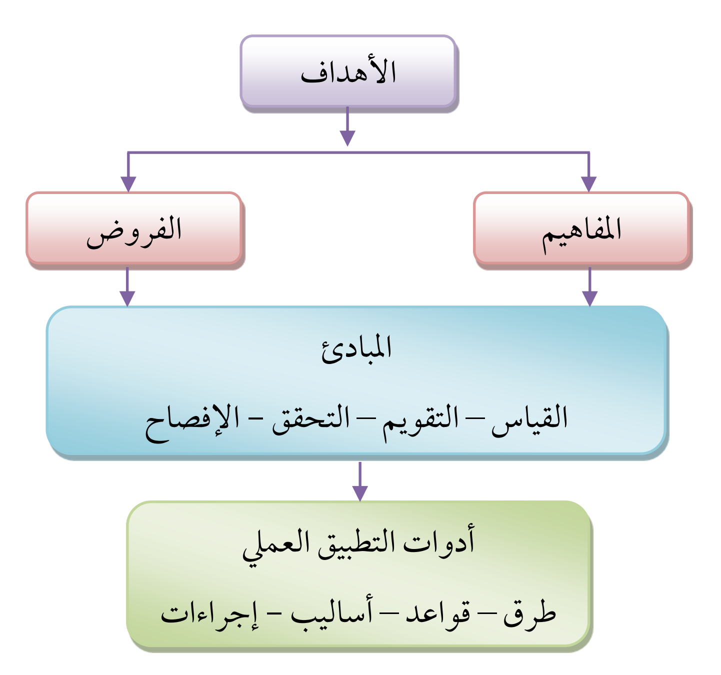
- القدرة على تمثيل الظواهر والأحداث الاقتصادية.
- تشمل مجموعة من القواعد.
- يتم ربط الظواهر بالواقع العملي في الحياة.

هذا ويعتبر وجود النظرية المحاسبية ضرورياً للأسباب التالية:

- المحاسبة كعلم في حاجة ماسة إلى وجود إطار لضبط الأداء المالي والمحاسبي للممارسات المهنية.
- يؤدي وجود النظرية المحاسبية بما تتضمنه من مقومات هيكلية تعتمد عليها إلى تكريس الكيان المادي والمعنوي لمهنة المحاسبة ويضعها في مصاف العلوم الاجتماعية المتقدمة.
- تعتبر مرجعاً أكاديمياً ومهنياً يمكن اللجوء إليه لحسم أي خلاف بين الأكاديميين والمهنيين فضلاً عن دورها في ضبط وتحديد الطرق والسياسات التي يمكن استخدامها في التطبيق العملي.

- تساهم النظرية في تلخيص نتائج البحوث العلمية التي يتم إجراؤها في نفس المجال مما يؤدي إلى تعميق الفهم حول الأطر التطبيقية لهيكل النظرية المحاسبية، والعروض والمفاهيم التي تقوم عليها.

وفي مجال المحاسبة لا بد من الربط بين النظرية والتطبيق، فالنظرية في المحاسبة تقدم شرحاً وتقييماً للواقع العملي، وهي بذلك تقدم الأساس العلمي لدراسة الطرق الحالية والمقترحة وبما يحقق التوجيه والترشيد وليس مجرد التبرير والشرح للممارسات العملية وبالتالي فإن النظرية في المحاسبة لا بد أن يكون لها محتوى تطبيقي، أي قابلة للتطبيق العملي، وأن يكون بناؤها وإطارها العام يقوم على مجموعة من العناصر والعلاقات التي تحكم تطور الأساليب المحاسبية المطبقة في هذا الخصوص، ويوضح الشكل التالي الهيكل العام لعناصر النظرية المحاسبية:



<u>من الشكل السابق يتبين ما يلي:</u>

1. أن الأهداف هي نقطة البداية في بناء أي نظرية، وفي مجال المحاسبة فإن تحديد الأهداف يستلزم دراسة سلوكية وميدانية للتساؤلات التالية:
   - ما هي الطوائف المستخدمة للقوائم المالية.
   - ما هي احتياجات كل طائفة.
   - ما هو أثر الطرق والمبادئ المحاسبية البديلة على سلوك ومصالح مستخدمي القوائم المالية.
   - ما هي مجالات التعارض بين احتياجات الأطراف المختلفة المستخدمة للقوائم المالية.
2. إن المفاهيم هي عبارة عن مجموعة متجانسة من الأفكار الأساسية التي تحدد لنا ماهية العناصر أو الظواهر موضوع الدراسة، فهي تمثل بناءً وإدراكاً ذهنياً لجوهر العناصر التي تحدد لنا ماهية الفروض والمبادئ.

والمفاهيم تختلف عن التعاريف (Definitions) في أن الأخيرة هو ما جرى عليه الاستخدام لمصطلح معين بين المهتمين في نفس المجال، مثل تعريف مصطلح مدين، دائن، الحساب، أما المفاهيم كلغة علمية فهي أكثر شمولاً واتساعاً وهي تتميز بخاصيتين رئيسيتين هي:

أ- أن تكون عملية (Practical) أي قابلة للقياس.

ب-أن تكون إجرائية (Operational) بمعنى أن يشتمل المفهوم على مضمون يوضح إجراءات تحديده.

وفي المحاسبة يوجد عدد وفير من المفاهيم مثل:

أ- مفاهيم خاصة بالوحدة المحاسبية (أصحاب المشروع، الشخصية، المعنوية المستقلة).

ب-مفاهيم خاصة بالقوائم المالية (قائمة الدخل، قائمة المركز المالي، قائمة التدفق النقدي).

ج- مفاهيم خاصة بعناصر القوائم المالية (الأصول، الخصوم، التكلفة، الإيرادات، المصروفات، الدخل، الأرباح والخسائر).

د- مفاهيم خاصة بجودة المعلومات المحاسبية (الملائمة، الثقة، الثبات، الأهمية، النسبية، الحياد).

إن الأهداف والمفاهيم تشكل الإطار المفاهيمي للنظرية والتي تبنى عليها العناصر الأخرى كالفروض والمبادئ، أي أن الإطار المفاهيمي يمثل البنية الأساسية التي يتأسس عليها الفروض والمبادئ.

3. إن الفروض هي عبارة عن مقدمات علمية تتميز بالعمومية وتتمثل في مجموعة من الحقائق التي تعد من نتائج البحث في ميادين المعرفة الأخرى.

خصائص الفروض:

1. أن تكون قليلة العدد حتى لا يتعرض الباحث لاحتمالات الخطأ في عملية الاستدلال المنطقي.
2. أن تكون مستقلة عن بعضها البعض، حتى لا يتم الوقوع في أخطاء استنتاج فرض من فرض آخر.
3. أن تكون غير متعارضة، وإلا نتج عن ذلك مبادئ غير متسقة منطقياً.

أنواع الفروض:

تمثل الفروض اللبنات الأساسية المقبولة أساساً بطبيعتها في علم المحاسبة وهي فروض تتعلق بوجود الوحدة المحاسبية والعمليات المالية التبادلية التي تجريها مع الغير، وقد تكون هذه الفروض على نوعين هما:

- فروض وصفية (وضعية) Descriptive or positive، وهي تنطلق من الواقع الفعلي القائم عليه الحال.
- أو فروض قياسية أو توصيفية Prescriptive or Normative، وهي تنطلق مما يجب أن يكون عليه الواقع.

ومن الأمثلة على الفروض الوصفية (معظم السلع والخدمات المنتجة يتم توزيعها عن طريق التبادل ولا تستهلك ذاتياً بمعرفة المنتجين).

أما الفروض القياسية فهي تتعلق بما يجب أن يكون عليه البناء الفكري مثل فرض الاستمرارية في المحاسبة وقد أثبت فائدته في إثراء الفكر المحاسبي بشكل ملحوظ.

4. إن المبادئ Principles هي قانون عام يتم التوصل إليها عن طريق ربط الأهداف مع المفاهيم مع الفروض، وبالتالي فإن المبادئ هي جوهر النظرية وتمثل قمة البناء الفكري لها.

   تكون هذه المبادئ أولية وهي بذلك تعتبر مرحلة من مراحل البحث العلمي وبالتالي يطلق عليها (فروض علمية) حيث يتم اختبار هذه الفروض، وأن الافتراضات التي يثبت صحتها تصبح بمثابة مبادئ علمية تعبر عن حقائق نسبية في هذا العلم، وبالتالي يتم التوصل إلى مجموعة من المبادئ العلمية النهائية التي تحكم النظام أو مجال الدراسة.

فالمبادئ العلمية هي قمة البناء الفكري، ولا تقوم النظرية بدونها، وإلا أصبحت مجرد ملاحظات أو أفكار مبعثرة، وتتمثل المبادئ في مجال المحاسبة في مبادئ علمية مرتبطة بالربح وأخرى مرتبطة بالمركز المالي بالإضافة إلى المبادئ العلمية العامة.

وفي مجال المحاسبة ونظراً لأهمية الجانب التطبيقي، فإن المبدأ يجب أن يتضمن التعليمات اللازمة والضرورية لترشيد الممارسات العملية، مما يستلزم أن يتسم بالاتساق المنطقي مع الأهداف والمفاهيم والفروض من ناحية، وأن تثبت صحته وصدقه في التطبيق العملي.

5. أدوات التطبيق العملي، هي مجموعة الأنظمة والقواعد والطرق والأساليب التي يتم من خلالها تطبيق المبادئ العلمية.

وفي مجال المحاسبة يعتبر الجانب التطبيقي العملي الذي يستند إلى قواعد وأسس علمية هام جداً لأن النظرية هي الوسيلة للوصول إلى ممارسات عملية وسليمة، وأن الهدف الرئيس من هذه القواعد المحاسبية المهنية هو حسم الخلاف بين المحاسبين والمهتمين في حالة وجود أي مشكلة محاسبية مهنية، وبذلك فإن التقارير المالية المعدة استناداً إلى ذلك تحقق منفعة مستخدمي تلك التقارير والتي يتم الاعتماد عليها في اتخاذ قراراتهم الاستثمارية في الأسواق المالية.

إن توفر هذه الخصائص في مجال المحاسبة سوف يجعل من النظرية أداة نافعة في مجال التطبيق العملي، ومن البديهي أن التوصل إلى هذه الخصائص يتطلب ضرورة الالتجاء إلى أصول البحث العلمي للوقوف على المناهج المتبعة وأهميتها في تطوير النظرية ودور البحث المحاسبي فيها.

1- **المنهج العملي:**

طبقاً للمنهج العملي (Practical approach) يتم التوصل إلى مجموعة المبادئ التي تتكون منها النظرية عن طريق الملاحظة واختبار التطبيق العملي، حيث تعتبر أن مجموعة

الممارسات العملية هو الأساس في تحديد النظرية وبالتالي فإن أي نظرية ليست لها استخدامات عملية تعتبر نظرية غير سليمة.

فالمنهج العملي يسمى في أدبيات المحاسبة بالمنهج البراجماتي (Pragmatic Approach) ويعرف حديثاً بالمنهج النفعي (Utilitarian Approach)، وهو يهدف إلى التوصل إلى مجموعة من المبادئ التي تؤدي إلى تكوين النظرية المحاسبية عن طريق ملاحظة واختيار التطبيق العملي لها، حيث يتم من خلال ذلك الوقوف على أفضل الممارسات المحاسبية التي تلقى قبولاً عاماً بين المتهنين والتي تحقق الفائدة المرجوة منها لمستخدمي نتائج العمل المحاسبي، ويعود الفضل في إيجاد هذه المبادئ والأعراف المقبولة قبولاً عاماً إلى الجهود المبذولة من قبل المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) ومعهد المحاسبين القانونيين في انجلترا وويلز والتي استمر البحث عنها لفترة طويلة من عمر النظرية المحاسبية (بداية عام 1934م) حيث كانت هناك أول دراسة عن المبادئ المحاسبية المقبولة والتي اعتمدت من قبل بورصة الأوراق المالية في نيويورك (Wall Street) كشرط لتسجيل وقبول الشركات لديها في بورصة الأوراق المالية، وبذلك بدأت تتشكل تلك المبادئ GAAP ولتصبح مقبولة لدى المؤسسات الممارسة لمهنة المحاسبة والمراجعة حيث استمر هذا الأمر حتى نهاية عام 1973م، حيث تم التوقف رسمياً عن تلك المهمة بتكوين هيئة معايير المحاسبة المالية FASB.

ونتيجة لهذا التوقف بدأ التحول من المنهج العملي الذي كان يعنى بالممارسات المطبقة مهنياً إلى التوجه نحو الاتجاه النفعي حيث عمل معايير المحاسبة المالية FASB منذ العام المذكور إلى التحول نحو الأهداف والمفاهيم وهو ما يعرف بالإطار المفاهيمي للنظرية المحاسبية.

وفي هذا السياق فقد أصدر FASB بين عام 1978م وعام 1985م ستة تقارير تمثل الإطار المفاهيمي والبناء الرسمي للنظرية، وأصبحت تشكل مرشداً لإصدار معايير التطبيق العملي وتلى ذلك التقرير السابع في عام 2000م حول تطبيق القيمة الحالية في القياس المحاسبي، وبذلك أصبحت المعايير المحاسبية ملزمة للمحاسبين والمدققين كشرط لقبول قيد الشركات في بورصة الأوراق المالية.

يتضح مما سبق أن التوجيه نحو استخلاص المبادئ المحاسبية من واقع الممارسات العملية كانت السمة البارزة في هذا المنهج، ويشير الواقع المحاسبي أن أغلب المبادئ المحاسبية الموجودة حالياً هي مجرد ممارسات مهنية نالت قبولاً عاماً بين المحاسبين حيث استقرت وظهرت فائدتها مع مرور الزمن.

اتبعت الجمعيات المهنية في معظم دول العالم المنهج العملي في بحوثها نحو اكتشاف الممارسات التي تلقى قبولاً عاماً والتي تأكد فائدتها بالنسبة لاحتياجات المحاسبة أو الإدارة أو مستخدمي التقارير المالية.

من الأمثلة على استخدام المنهج العملي هو قاعدة التكلفة أو السوق أيهما أقل، فقد ثبت استقرار هذه القاعدة نتيجة لاكتشاف فائدتها في إعداد القوائم المالية من وجهة نظر المقرضين لأن احتياجات هذه الطائفة تنبع من رغبتها في إظهار الأصول والخصوم مقومة على أساس من الحيطة.

كما نال الأسلوب المحاسبي المتبع في تطبيق قاعدة الوارد أخيراً يصرف أولاً قبولاً لدى المحاسبين في ظل الارتفاع العام للأسعار، أو لأغراض تكوين احتياطات سرية بالنظر لما يحققه من وفورات ضريبية للمنشأة.

الانتقادات الموجهة للمنهج العملي:

وجهت العديد من الانتقادات للمنهج العملي كأسلوب لبناء وتطوير النظرية المحاسبية ومن ذلك:

- أن خاصية الفائدة أو المنفعة التي يقوم عليها المنهج العملي قد تصلح لفئة دون أخرى فضلاً على أنه لا يمكن تحديدها بشكل غير قابل للجدل، فقد تكون التقارير الصادرة عن المنشأة تخفي عدم كفاءة التشغيل لمصلحة الإدارة مما يضر بمصالح المساهمين، وأن ما يعتبر مفيداً في مجال تحديد الربح الخاضع للضريبة سوف يختلف من وجهات نظر أخرى، وهكذا فإن خاصية الفائدة تثير مشكلات عديدة تتعلق بالحياد والإنصاف والعدالة وهي أمور يصعب إخضاعها للقياس ولا تصلح كأساس مناسب للبحث العلمي.
- لا يوفر المنهج العملي وسيلة منظمة لاستبعاد الممارسات غير المرغوبة لعدم اعتماده على الاستدلال المنطقي، كما لا يوفر أساس علمي للاختيار بين البدائل المحاسبية المتاحة مما سيترتب عليه استمرار المشاكل دون وجود حلول علمية لها.
- الافتقار إلى الاتساق المنطقي حيث يقتصر الدور هنا على تفسير الجوانب التطبيقية السائدة في التطبيق العملي واستخلاص المفاهيم والمبادئ والقواعد والأعراف المحاسبية ولكن دون الاستناد إلى أساس منطقي يربط فيما بينها، الأمر الذي يؤدي إلى تعود التعاريف والمفاهيم واختلاف النظرة إلى بعض المسميات وبالتالي الخلط بين المبدأ والمفهوم والقاعدة والفروض، ومن ثم مثله ذلك التعارض بين سياسة الحيطة والحذر وتقويم الأصول الثابتة بالتكلفة من ناحية وبين فرضية الاستمرارية من ناحية أخرى.

- إن الاعتماد على المنهج العملي كأسلوب وحيد للمبادئ المحاسبية سوف يؤدي إلى تجميد الفكر المحاسبي، لأنه بذلك لا يشجع على البحث العلمي، ويتعارض مع متطلبات التقدم والتطور، ويجعل من النظرية غير قابلة لمواكبة التغير المستمر في الظروف الاقتصادية والاجتماعية.

وخلافاً لما سبق يجب الاعتراف بأن اتباع الأسلوب العملي في بداية مراحل تطور المحاسبة قد أفرز بعض القواعد العرفية التي لا زالت تستخدم حتى اليوم في حل بعض المشكلات المحاسبية، وفي ترشيد السلوك المهني، وكانت هذه القواعد تستمد قوتها الملزمة من تكرار تطبيقها والتعارف على صحة النتائج التي تؤدي إليها،وبهذا نشأ نوع من العرف المحاسبي الذي يشبه إلى حد كبير العرف القانوني ولا زال يعرف حالياً باسم المبادئ المحاسبية المتعارف عليها (GAAP) Generally Accepted Accounting Principles.

2- **المنهج العلمي:**

إن متطلبات تطوير النظرية تحتاج إلى استخدام منهج البحث العلمي، وهذا البحث يقوم على أساس الاستدلال المنطقي بأسلوب الاستقراء أو الاستنباط (Inductive or Detective) ويمكن تلخيص دورة هذا البحث في (الملاحظة أو المشاهدة) ثم وضع الفروض ثم اختبار الفروض وإجراء التجارب، ثم التوصل إلى النتائج.

أ- **البحث الاستقرائي:**

يعتمد البحث الاستقرائي على الخبرة أو الملاحظة أو المشاهدة أو الاستقصاء أو البيانات الإحصائية أو التجارب العملية حيث يتم الاستدلال المنطقي وفقًا للاستقراء بناءً على

ملاحظة حالة أو حالات خاصة، ثم اشتقاق نتيجة أو مقدمة عامة يمكن تعميمها على المجتمع محل الدراسة، أي يتم الانتقال من الجزيئيات إلى العموميات.

يتطلب تطبيق المنطق الاستقرائي في مجال المحاسبة القيام بتجميع الملاحظات أو المشاهدات فإذا تم ملاحظة وجود عدة علاقات متكررة بين هذه البيانات أمكن الانتقال من الجزئيات إلى العموميات، فمثلاً إذا تم ملاحظة البيانات التاريخية لحجم المبيعات اليومية لفترات مالية متعددة يمكن من خلالها التنبؤ بحجم النقدية المتوقع تحصيلها من العملاء مستقبلاً، هذا ويتم قياس الظواهر من خلال عدة طرق كقوائم الاستقصاء، وإجراء التجارب العملية ودراسة الأرقام المحاسبية، ودراسة سلوك أسعار الأسهم ... إلخ، وبذلك يمكن استخلاص بعض الفروض العلمية ومن ثم التوصل إلى المبادئ العلمية وإعطائها صفة العمومية.

ب-البحث الاستنباطي:

على عكس المنطق الاستقرائي يبدأ الباحث بمقدمة عامة وعن طريق الاستدلال المنطقي يقوم بإثبات أن هذه المقدمة العامة تنطبق على حالة أو حالات خاصة، أي الانتقال من العموميات إلى الجزيئات، أي نبدأ بالفروض وباستخدام التبرير المنطقي يتم استنباط النتائج.

وفي مجال المحاسبة يتم تطبيق الأسلوب الاستنباطي كما يلي:

- تحديد أهداف التقارير المالية.
- تحديد الفروض المحاسبية الأساسية.
- تحديد القيود والضوابط الخاصة بقياس واستخدام المعلومات المحاسبية.
- تحديد الإطار الذي يتم فيه عرض المعلومات (مثلاُ القيد المزدوج).

- تحديد المفاهيم و المصطلحات المحاسبية.
- استنتاج المبادئ العامة والطرق والقواعد اللازمة للتطبيق.

الانتقادات الموجهة للأسلوب الاستقرائي والأسلوب الاستنباطي:

- لا يخلو الأسلوب الاستقرائي من القصور بسبب اعتماده على عينة من المجال مما يجعل النتائج احتمالية، وأحياناً مختلفة فمثلاً نجد أن معالجة الأرباح والخسائر الرأسمالية الناتجة عن بيع الأصول الثابتة تعالج في أمريكا على أنها جزءاً من الأرباح العادية بينما تعتبر ربحاً رأسمالياً في بريطانيا ويظهر ضمن حساب الاحتياطي الرأسمالي ويعود السبب في ذلك إلى اختلاف المكان الذي يجرى فيه البحث الاستقرائي.
- غالبًا ما يكون الباحث خاضعًا لبعض المعتقدات التي يجب أن تكون عليه الظاهرة، فعند قيام الباحث الاستقرائي على سبيل المثال بدراسة أثر القوائم المالية على سلوك أسعار الأسهم والسندات في سوق الأوراق المالية، إنما يعني أن هناك علاقة بين الأرقام المالية وبين أسعار الأوراق المالية.
- إن الاعتماد على الأسلوب الاستنباطي بمفرده قد يؤدي بنا إلى مبادئ محاسبية غير مألوفة ولا تتفق مع متطلبات التطبيق العملي، فإذا كان أي من المقدمات أو الفروض غير صحيحة فإن النتائج التي نصل إليها تكون غير صحيحة أيضاً.

وللخروج من هذه المشكلة نجد أن استخدام الأسلوب الاستقرائي غالبًا ما يتطلب تفكيرًا استنباطيًا مسبقًا، لذلك فإن استخدام الأسلوبين معًا يشكلان عمليتان متكاملتان في تكوين النظرية، بحيث إذا استخدام أحداهما في تكوين النظرية استخدم الآخر في تحقيقها. فمثلاُ استخدام المقدمات في الأسلوب الاستنباطي لا يتم بصورة عشوائية، وإنما

يتم تحديدها بناءً على أكبر مدى ممكن من الخبرة التي تستلزم الركون إلى الأسلوب الاستقرائي لطلب هذه الخبرة.

ج- البحث التجريبي:

البحث التجريبي هو العنصر الثالث الذي يكون مع البحث الاستنباطي والبحث الاستقرائي مكونات المنهج العلمي، ويتم في هذا البحث الربط بين مقدمات ونتائج النظرية وبين مجريات الواقع العملي بهدف التأكد من مدى احتواء النظرية على مضمون عملي والتثبت من صحتها، ويتم تحقيق ذلك عن طريق تكوين مقدمات وفروض قابلة للتجريب والاختبار العملي.

وهو يعتمد على مدخلين هما: الأول المدخل المعياري (القياسي) ويسمى أيضاً المدخل التوصيفي، والثاني المدخل الوضعي (الإيجابي) ، أما المدخل الثاني فهو المدخل الوضعي (الإيجابي) ويسمى أيضاً المدخل الوصفي وهو يعتمد بصورة أساسية على الاستقراء والتجريب وبصورة أقل على الاستنباط.

وتعتبر الدراسات التجريبية أمرًا ضروريًا لتحديد مدى قدرة النظرية على شرح وتفسير الظواهر الخاضعة للقياس ومدى صحة التنبؤات التي توفرها لنا هذه النظريات. من هنا تظهر أهمية التجريب في أية محاولة لبناء أو تطوير نظرية للمحاسبة سواء أكان الأسلوب المستخدم في البحث أسلوبًا استقرائيًا أو أسلوبًا استنباطيًا.

رابعًا: مفهوم القياس المحاسبي:

القياس المحاسبي هو أحد الوظائف الأساسية في المحاسبة، كما أن كثيرًا من الدراسات المحاسبية تعتبر القياس أحد الفروض العلمية الأساسية للمحاسبة.

والتعريف العام للقياس هو مقابلة أو مطابقة أحد خصائص أو جوانب مجال معين بأحد جوانب أو خصائص مجال آخر، وتتم هذه المقابلة باستخدام الأرقام أو الدرجات أو الكميات، ويفضل أن تكون المقاييس كمية لما لها من أثر في زيادة دقة التعاريف، وبالتالي فإن المكونات الرئيسية لعملية القياس هي:

1. تحديد الخواص المطلوب قياسها، فعملية القياس بالنسبة للأصول مثلاً ليست موجهة نحو تحديد وزنها أو طولها أو مساحتها، إنما ما تحتويه هذه الأصول من خدمات متوقعة (قيمتها).
2. تحديد وحدة القياس المناسبة للخاصية محل القياس، ويشترط أن تكون وحدة القياس ثابتة ومتجانسة حتى تكون النتائج قابلة للتجميع والمقارنة، ومن المعروف أن وحدة القياس في المحاسبة هي النقد الذي يتم التعامل به.
3. الشخص القائم بعملية القياس وهو يعتبر عاملاً هاماً في عملية القياس، لأن نتائج عملية القياس قد تختلف باختلاف القائمين بها خصوصاً في حالة عدم توافر المقاييس الموضوعية، أن المكون الأول لعملية القياس يمثل الجانب النظري وهو الذي يختص بتحديد الخصائص والعلاقات، أما المكون الثاني فهو يمثل الجانب الفني لعملية القياس، ولا بد من توفر الجانبين حيث أن كل منهما يكمل الآخر، لأن النظرية دون قياس هو مجرد فكر نظري كما أن القياس غير المبني على النظرية يعتبر عملاً غير هادف.

أنواع نظم القياس:

1. نظام القياس الاسمي:

- يستخدم في هذا النظام الأرقام للتدليل على الأسماء وللتمييز بين العناصر، كما في حالة ترقيم الحسابات، حيث نعطي مثلاً مفردات الأصول رقم (1)، ومفردات الخصوم

رقم (2)، ومفردات الإيرادات رقم (3)، ومفردات المصروفات رقم (4)، ويظهر ذلك واضحاً في دليل الحسابات Chart of Account للوحدة المحاسبية.

- هذا النظام لا يوفر معلومات عن ترتيب العناصر والمسافات وليس له نقطة أصل حسابية، وبالتالي لا يمكن إجراء عمليات حسابية على ناتج هذا النظام سوى عدد الحالات التي تنتمي إليها كل مجموعة، أي تحديد أي الفئات التي يوجد بها أكبر عدد من العناصر.

2. نظام القياس الترتيبي:

- يستخدم هذا النظام الرموز للتدليل على الأسماء والتمييز بين العناصر، ويشمل هذا النظام خاصية الترتيب الطبيعي للعناصر إذا توافرت بيانات عن القيم الأكبر والقيم الأقل مثل:

أ > ب > ج   أو   20 > 12 > 10 وهكذا

- في مجال المحاسبة يمكن استخدام النظام لدى تبويب عناصر الميزانية (الأصول) مثلاً حسب درجة سيوله كل أصل بالنسبة للأصول الأخرى.

3. نظام القياس الفتري:

يستخدم هذا النظام للتدليل على الفروق بين العناصر المختلفة بدءًا من نقطة الصفر، وفي مجال المحاسبة يمكن استخدام القياس الفتري للتعبير عن سلوك التكاليف شبه المتغيرة.

4. نظام القياس النسبي:

يستخدم هذا النظام للتدليل على النسب بين قيم العناصر المختلفة، وفي مجال المحاسبة يمكن استخدام هذا النظام من خلال القياس العيني أو القياس المالي للعناصر، ويتم هذا

القياس فعلياً ويتم استخدامها لأغراض تنبؤية، فمثلاً تحديد قيمة المخزون السلعي في تاريخ الميزانية يعتبر قياسًا فعليا، أما تحديد دخل الفترة المحاسبية فيمكن استخدامه كأساس للتنبؤ بمقدار التوزيعات المتوقعة خلال الفترة المالية.

متطلبات نظم القياس المحاسبي:

1. يجب الابتعاد قدر الإمكان عن عنصر الاجتهاد والتقدير الشخصي، غير أن تطبيق هذا الأمر في مجال المحاسبة قد يكون مستحيلاً بسبب وجود بعض العمليات التي تخضع للاجتهاد كتقديرات المخصصات وغيرها.
2. يجب توافر دليل إثبات يمكن التحقق منه، مثل قياس إيرادات الفترة المحاسبية عند إثبات عملية البيع أو عند إثبات عملية الإنتاج، ولكن يلاحظ أن القدرة على التحقق من وجود دليل الإثبات لا يقطع بصحة طريقة القياس ولا صحة النتائج.
3. يجب أن يكون نظام القياس قابل للتكرار، أي يتم استخدام نفس قواعد وأسلوب القياس وفي هذه الحالة إذا ما قام شخص أو أكثر مؤهلين تأهيلاً علميًا ومهنيًا بعملية القياس بصورة مستقلة فإنهما يصلا إلى نفس النتائج.
4. يجب أن يكون نظام القياس يحقق نتائج متساوية من حيث القيمة، وفي هذه الحالة يكون تشتت القيم التي يتم الحصول عليها من قبل أكثر من شخص أقل درجة ممكنة. وترتيبًا على ما سبق فإن درجة الاعتماد على مقياس دون آخر يجب أن يتوفر فيهما خاصية القابلية للتحقق من القياس وخاصية عدم التحيز.

وحيث أن القياس المحاسبي يعتمد على القياس المالي من خلال وحدة النقد التي يجري التعامل بها فلا بد في هذه الحالة من الاعتماد على مجموعتين من الفروض لأغراض التقديرات المحاسبية تتعلق بالكميات وأخرى تتعلق بالأسعار.

ومن الأمثلة على التقديرات المحاسبية:

- المدينون وأوراق القبض لأغراض تقدير الديون المشكوك فيها.
- المخزون السلعي لأغراض تطبيق قاعدة التكلفة أو السوق أيهما أقل ومن ثم تقدير نسبة الربح العادي.
- الأصول الثابتة لأغراض تقدير العمر الإنتاجي وقيمة الخردة وتقدير توزيع القيمة على الفترات المختلفة.
- الموارد الطبيعية حيث يقدر الاحتياطي من المورد الطبيعي لغرض تقدير معدل النفاذ.
- الأصول غير الملموسة حيث تقدر الفترة التي تستفيد من وجودها.
- العقود في أعمال المقاولات حيث يتم تقدير درجة الاكتمال بالنسبة للأعمال تحت التشغيل.
- التكاليف غير مباشرة حيث يقدر نصيب وحدة المنتج النهائي منها.
- التكاليف النمطية أو المعيارية حيث يقدر مستوى الكفاية ومستوى الأسعار بتحديد هذه التكلفة مقدماً.

مشكلات القياس للتقديرات المحاسبية:

- تعتمد التقديرات على إجراءات قياس غير مؤكدة حيث تفتقر للدقة المطلوبة.
- تعتبر عملية القياس عملية معقدة ومتشابكة وغالبًا ما تكون عرضة لحدوث أخطاء.

هذا ورغبة من المحاسب لتطوير قياساته والتغلب على مشكلات التقدير في القياس المحاسبي بدأ الاهتمام والاعتماد على الأساليب الإحصائية لتحديد درجة الخطأ في التقدير.

أما بالنسبة لظاهرة عدم التأكد وأثرها على القياس المحاسبي فإن موقف المحاسب منها كان عن طريق استخدام سياسة الحيطة والحذر وهي سياسة لا زال الفكر المحاسبي ينظر إليها على اعتبار أنها من أهم المبادئ المحاسبية، وطبقًا لذلك يقوم المحاسب بإتباع القواعد التالية:

- تأجيل الاعتراف بالإيرادات والمكاسب بقدر الإمكان.
- تعجيل الاعتراف بالمصروفات والخسائر بقدر الإمكان.
- اختيار أقل القيم الممكنة للأصول والإيرادات والمكاسب.
- اختيار أعلى القيم الممكنة للخصوم والمصروفات والخسائر.

الفصل الثاني

قراءة فلسفية في مفاهيم بناء وتطوير النظرية المحاسبية

مقدمة.

أولاً: جهود الباحثين والمجمعات المهنية لتأصيل وبناء النظرية المحاسبية.

ثانياً: آراء واتجاهات تنظيم السياسة المحاسبية في المجتمع.

ثالثاً: الخصائص الفكرية والعملية للمعايير المحاسبية.

رابعاً: مفاهيم وأسس توحيد التطبيقات العملية للمعايير.

مقدمـة:

تعرض الفصل السابق إلى أهمية التأصيل العلمي للمحاسبة والجهود المبذولة مهنيا وأكاديميا لتطوير النظرية المحاسبية، واتضح أن بناء النظرية المحاسبية ليس هدفاً في حد ذاته، وإنما وسيلة لضبط وترشيد الممارسات، وبالتالي فإن تنظيم الممارسات العملية لم يكن يأتي دائماً بعد الانتهاء من تطوير وبناء النظريات، وذلك لأن عملية البحث العلمي اللازمة للتطوير هي عملية مستمرة وغير محددة بالفترة الزمنية، كما أن هناك مشكلات تطبيقية لا تحتمل التأجيل حتى يتم استكمال البناء الفكري للنظرية، لذلك فإن كثيراً ما يتم وضع معايير للمحاسبة بناء على اعتبارات عملية، كما أنه في المقابل يتم الانتقال من النظرية إلي التطبيق من خلال المعايير التي تمكن الممارسين من توحيد الممارسات المحاسبية، وعليه يمكن القول بأن بناء وتنظيم السياسة المحاسبية يجب أن يسير جنباً إلي جنب مع عملية تطوير وبناء النظرية، وبالتالي فإن هذا الفصل يتعرض بالمناقشة إلى المفاهيم المتعلقة ببناء وتكوين النظرية المحاسبية من خلال الموضوعات التالية:

1. جهود الرواد والمجتمعات المهنية نحو تأصيل وبناء النظرية المحاسبية.
2. آراء واتجاهات تنظيم السياسة المحاسبية في المجتمع.
3. الخصائص الفكرية والعملية للمعايير المحاسبية.
4. مفاهيم وأسس توحيد الممارسات المحاسبية.

أولاً: جهود الباحثين والمجمعات المهنية لتأصيل وبناء النظرية المحاسبية:

كان الاهتمام بنظرية المحاسبة في بداية الأمر يعتمد بصورة مطلقة على المنهج العملي (PRAGMATIC) وهو المنهج الذي يقوم على التطبيق العملي، إلا أنه ومع بداية القرن

العشرين اتجه الاهتمام نحو الاعتماد على أصول ومناهج البحث العلمي لبناء النظرية، وخلال تلك الفترة بذلت جهود حثيثة ومضنية لبلورة إطار فكري لبناء النظرية المحاسبية فكانت جهود الباحثين والرواد واضحة في هذا المجال من أهمها:

أ-محاولات الباحثين والرواد:

قام الباحث (WILLIAM PATON) صاحب أول محاولة علمية لبناء النظرية سنة (1916م) وانصبت نحو تحديد فروض المحاسبة باستخدام المنهج الاستنباطي وهي:

- فرض الوحدة المحاسبية (THE ACCOUNTING ENTITY).
- فرض الاستمرارية (GOING CONCERN).
- فرض معادلة الميزانية (EQUALITY OF ASSETS AND LIABILIES).
- قائمة المركز المالي وعدم تغير وحدة القياس (STATEMENT OF FINANCIAL CONDITION AND UNCHANGING MEASURING UNIT).
- التصاق أو تتبع التكلفة (COAST ATTACH).
- استحقاق المصروفات وتحقيق الايرادات أو الأرباح (A CCRUAL OF EXPENSES AND REALIZATION OF REVENUE OR PROFIT
كما تناول الاستاذ (JOHN CANNING) من جامعة كاليفورنيا الفكر المحاسبي من خلال النظرية الاقتصادية وحاول تطويع المناهج الاقتصادية للاستخدامات المحاسبية.

كما كان للمفكر الاقتصادي الخاص بالأستاذ فيشر (FISHER) أكبر أثر على البحوث المحاسبية، ومن الشخصيات البارزة أيضاً الأستاذ (مونتجمري) الذي حاول بناء نظرية للمراجعة والأستاذ (ستيفن جيلمان) الذي كان لمجهوداته أثر وافر على كثير من المفاهيم

المحاسبية وبصفة خاصة مفهوم الدخل المحاسبي، كما كان من أهم الرواد في محال بناء النظرية المحاسبية، الأستاذ (ليتلتون) الذي أصدر مؤلفة بعنوان هيكل نظرية المحاسبة، وفي عام 1940 نشر مؤلف مشترك للأستاذين باتون وليتلتون كان بمثابة علامة بارزة في تاريخ الفكر المحاسبي، وقد جاءت الفروض المحاسبية في هذا المؤلف على النحو التالي:

- الوحدة المحاسبية.
- الاستمرارية.
- اعتبارات القياس.
- تتبع أو التصاق التكلفة.
- المجهودات والأداء.
- دليل موضوعي قابل للتحقق.

ب- جهود جمعية المحاسبين الأمريكية

(AMERICAN ACCOUNTIN ASSOCICATION) AAA:

وهي جمعية علمية تضم مجموعة متميزة من أكاديميين في مجال البحث العلمي في الجامعات من أبرزهم كل من (Paton) و (Littieton) وهم من أعلام المحاسبة، وقد أعتمدت بحوث هذه الجمعية في البداية على خاصيتين أساسيتين هما الأسلوب الاستنباطي في البحث العلمي ثم الفكر السائد في النظرية الاقتصادية، هذا وقد أصدرت الجمعية الدورية المحاسبية في عام 1926م المشهورة باسم (The Accounting Review) كما تم إصدار دوريتين هما دورية (Accounting Horizon) ودورية (Issuesin Accounting Education). وفي عام 1957م أصدرت الجمعية تقريرها وعرَّفت الإيراد على أنه القيمة الاجمالية للإنتاج الذي

يتم تصريفه خلال فترة، وأن الأصول هي إجمالي الخدمات المتوقع الاستفادة منها مستقبلاً، وأن المصروفات والخسائر هي تكاليف تم استنفاذها خلال فترة، وأن حقوق الملكية هي الحقوق المتبقية في أصول الوحدة المحاسبية، وجاء في التقرير أيضاً أربع فروض أساسية في المحاسبة هي فرض الوحدة المحاسبية، وفرض الاستمرارية، وفرض القياس النقدي، وفرض التحقق.

وقد أعقب هذا التقرير تقريرين آخرين مكملين له أحدهما خاص بتقويم المخزون والآخر خاص بتقويم الأصول المعمرة.

وفي عام 1964 قامت الجمعية بتعيين لجنة بهدف بناء وتطوير نظرية للمحاسبة، وأصدرت تقريرها عام 1966 بعنوان النظرية الاساسية للمحاسبة (Astatement of Basic Accounting Theory - ASOBAT) جاء فيه تحديداً لكل من: –

1. أهداف المحاسبة (OBJECTIVES OF ACCOUNTING).
2. معايير المعلومات المحاسبية (STANDARDS OF ACCOUNTING INFORMATION).
3. إرشادات لعملية توصيل المعلومات (GUIDELINES FOR COMMUNITATING).

ويلاحظ أن ما جاء في هذا التقرير كان مرتبطاً باحتياجات مستخدمي التقارير المالية مما يعد توجهاً جديداً في التحول نحو اتجاه النفعية في البحوث العلمية للمحاسبة بحيث تغطي كل من الاستخدامات الخارجية التقليدية للمحاسبة المالية، والاستخدامات الإدارية الداخلية، كما أكد التقرير على قدرة المعاملات المحاسبية في التنبؤ وأهميتها في مجال اتخاذ القرارات، وفيما

يتعلق بالمعايير فقد أكد التقرير أنها تمثل الأساس لتقييم جودة المعلومات المحاسبية من خلال توفر المقومات والخصائص الآتية:

- خاصية الملاءمة (RALEVENCE).
- خاصية القابلية للتحقق (VERIFIABILITY).
- خاصية التحرر من التحيز (FREEDOM FROM BIAS).
- خاصية القابلية للقياس الكمي (QUANTIFLABILITY).

ويلاحظ أن هذا التقرير يمثل نقطة تحول جوهرية في أسلوب صياغة النظرية حيث أنه خرج عن الاتجاهات التقليدية من ناحيتين:

الأولي: لم يحصر التقرير اهتماماته بمشاكل تحديد و قياس عناصر الدخل كما كان يحدث في السابق.

الثانية: خروج التقرير عن الاهتمامات السابقة الخاصة بتحديد الفروض والمبادئ العلمية والاتجاه نحو تحديد الأهداف والمفاهيم باعتبارها تمثل الإطار المفاهيمي للمحاسبة (CONCEPTUAL FRAMEWORK) الذي تبنى عليه الفروض والمبادئ.

هذا وفي عام 1977م أصدرت الجمعية أيضاً تقريراً بعنوان نظرية المحاسبة تعرضت فيه إلي مناهج مختلفة لبناء النظرية وهي:

1. المنهج التقليدي الي يركز على مشاكل تحديد وقياس الدخل.
2. منهج اتخاذ القرارات وفيه يتم التركيز على احتياجات مستخدمي التقارير المالية.
3. منهج اقتصاديات المعلومات وينصب نحو البحث عن تحديد التكاليف والمنافع المرتبطة بإنتاج واستخدام المعلومات المحاسبية.

ج- جهود مجمع المحاسبين الأمريكي (AICPA):

بدأت جهود مجمع المحاسبين الأمريكي في عام 1917م وصدرت عنه دورية مهنية تحت مسمى (Journal of Accounting)، ثم توالت أنشطة المجمع نحو البحث عن المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً (CAAP) وفي نفس الإطار انبثقت عن المجمع عدة لجان اهتمت بتوحيد الممارسات المهنية في مجال المحاسبة والتدقيق ومنها لجنة الإجراءات المحاسبية التي شكلت عام 1938م باسم (The Committee of Accounting Procedures) ثم لجنة توحيد المصطلحات المحاسبية التي شكلت عام 1949م باسم (Committee of Accounting Terminology)، هذا وقد جاءت جهود هذا المجمع إثر الأزمة الاقتصادية العالمية التي أصابت النظام الرأسمالي وأدت إلى إفلاس الكثير من الشركات الصغيرة عن حساب الشركات الكبيرة التي أخذت تسيطر على الأسواق المالية، الأمر الذي دفع العديد من الشركات إلى محاولة إظهار قوائمها المالية بصورة مخالفة للواقع من خلال اختيار سياسات ومبادئ محاسبية تؤدي إلى التلاعب في الأرباح والأصول، وبالتالي الوقوع في مخالفات مالية امتدت إلى مساءلة المراجعين وإدارات تلك الشركات، ودفع المساهمين والمستثمرين إلى البحث عن وسائل جديدة لضبط ومراقبة أداء تلك الشركات، ومن هنا جاء التدخل الحكومي من خلال إصدار القوانين المنظمة للاستثمارات وتبادل الأوراق المالية في الأسواق خلال عامي 1933، 1934م، بالإضافة إلى إنشاء لجنة الاستثمارات والبورصة (SEC) التي أعطيت سلطة تحديد معايير المحاسبة الواجب اتباعها، الأمر الذي كان له أثراً كبيراً في الضغط على المهنة والمحاسبين نحو تنظيم أدائهم وإصدار المعايير والمبادئ الخاصة بتطبيقات المهنة، مما أحدث أثراً كبيراً ومحفزاً لدى المحاسبين لتقييم أدائهم، وانطلاقاً من ذلك كثف المجمع الامريكي للمحاسبين القانونيين جهوده نحو وضع إطار لنظرية المحاسبة عام 1958 من خلال تنظيم جديد يتعلق بالنشاط البحثي والاخر

يتعلق بتأسيس مجلس المبادئ المحاسبية بهدف تكثيف جهود البحث العلمي من ناحية وتوجيه الممارسات المهنية وتضييق شقة الخلاف في التطبيق العملي، واستمراراً لجهود هذا المجمع قام في عام 1961م بإصدار أول دراسة بحثية حول الفروض المحاسبية وجاءت كما يلي:

1- فروض تتعلق بالبيئة المحاسبية وتشمل:

- التعبير الكمي QUANTIFICATION
- التبادل EXGHANGE
- الوحدات المحاسبة ENTITIES
- الفترات المحاسبية TIME PERIOD
- وحدة القياس UNIT OF MEASURE

2- فروض تتعلق بالمجال المحاسبي وتشمل:

- القوائم المالية FINANCIAL STATEMENT
- أسعار السوق MARKET PRICES
- الشخصية المعنوية ENTITIES
- عدم التأكد (التقريب) TENTATIVENESS

3- فروض واجبة:

- الاستمرارية CONTINITY
- الموضوعية OBJECTIVITY
- الثبات (التجانس) CONSISTENCY
- وحدة القياس الثابتة STABLE UNIT
- الإفصاح DISCIOSURE

واستمراراً في نفس الجهود قام المجمع خلال عام 1962م باصدار (8) مبادئ محاسبية إستناداً إلي الفروض السابقة هي:

1. يتولد الإيراد نتيجة لكافة أنشطة المشروع، ولا يعزي لمرحلة معينة أو نشاط معين.
2. يتم تبويب التغير في موارد الوحدة الاقتصادية إلي:
   - تغيرات ناتجة بسبب التغيرات في المستوي العام للأسعار.
   - تغيرات ناتجة التغير في التكلفة الاستبدالية للموارد.
   - تغيرات ناتجة عن المبيعات أو الاعتراف بصافي القيمة البيعية للموارد.
   - تغيرات ناتجة عن النمو الطبيعي أو اكتشاف موارد جديدة.
3. يتم إثبات كافة أصول المشروع بغض النظر عن مصدر التمويل أو كيفية الحصول عليه.
4. يتم قياس تكلفة الأصول (التسعير والتقويم) وفقاً لما ينتظر أن تقدمه من خدمات مستقبلية، ويتم اختيار أساس أو طريقة لتسعيرها من بين البدائل التالية:
   - أسعار التبادل الجارية (التكلفة الاستبدالية).
   - أسعار التبادل المستقبلية (أسعار البيع المتوقعة).
   - أسعار التبادل الماضية (التكلفة التاريخية).

وترتيباً على ما سبق يتم تقويم عناصر الأصول في المنشآت على النحو التالي:

- تقوم الأصول النقدية على أساس القيمة الحالية (PRESENT VALUE).
- يقوم المخزون السلعي على أساس صافي القيمة البيعية (NET REALIZABLE VALUE).
- تقوم الآلات والمعدات على أساس التكلفة الاستبدالية (CURRENT REPLACEMENT COST).

- يتم إهلاك الأصول الثابتة على مدى العمر الإنتاجي لتلك الأصول.
- يتم تقديم الأصول المعنوية على أساس التكلفة التاريخية مع تعديلها بالتغير في القوة الشرائية لوحدة النقد المستخدمة.
- يتم إثبات كافة عناصر الخصوم ويتم تقويمها على أساس القيمة الحالية للمدفوعات المستقبلية.
- تقوم الالتزامات التي يتم الوفاء بها عيناً على أساس السعر المتفق عليه للسلعة ويتم الاعتراف بالأرباح عند إتمام الإنتاج أو تقديم السلعة.
- يتم تبويب حقوق المساهمين إلي رأس مال مستثمر وأرباح محتجزة.
- يجب أن توضح قائمة نتائج الأعمال مكونات كل من الربح الخاص بالفترة المحاسبية وتمثل كل من الايرادت الناتجة عن العملية التبادلية مع الغير بسبب عمليات البيع والمصروفات المتمثلة في قيمة المجهودات المبذولة للحصول على الإيرادات والمكاسب والخسائر الناتجة عن العمليات العرضية كالمضاربة وغير ذلك.

هذا وقد أثارت هذه المحاولات عدة انتقادات أهمها:

1. عدم الاتساق المنطقي بين الفروض واعتماد بعضها البعض.
2. الافتقار إلى عنصر الترابط بين الفروض والمبادئ حيث يجب أن تستند المبادئ إلى الفروض.
3. وجود نقص في بعض الفروض، الأمر الذي قد يترتب عليه احتمالية التوصل إلى مبادئ جديدة مخالفة تماماً لمجموعة المبادئ التي تم التوصل إليها.
4. عدم الاتفاق مع أصول نظرية القياس إذ أن المبادئ العلمية تتيح قياس خواص مختلفة لعناصر الأصول المختلفة مثل (صافي القيمة البيعية للمخزون السلعي، القيمة الحالية للأصول النقدية، التكلفة الاستبدالية للأصول الثابتة).

5. عدم تحديد الأهداف حيث لم يتم التعرض بشكل جاد لمشكلة تحديد الأهداف وبالتالي تم تجاهل مشكلة عدم تجانس احتياجات مستخدمي القوائم المالية.

هذا وفي عام 1970م صدر عن المجمع المذكور دراسة استقرائية أخرى تعرضت فيها إلى البيئة التي تعمل في ضوئها الوحدة المحاسبية، وجاءت نتائج هذه الدراسة كالآتي:

أ- تعتبر المعلومات المحاسبية ضرورية لعدد كبير من المستخدمين وفقاً للأهداف المتنوعة لهم.

ب- يوجد احتياجات مشتركة لمعظم مستخدمي القوائم المالية مما يتطلب توفر حد أدنى من المعلومات المحاسبية اللازمة لهم.

ج- تعتبر عمليات الإنتاج والتوزيع والتبادل والاستهلاك والادخار التي تقوم بها المجتمعات مؤشراً على الإنجازات التي تستدعي بلورتها على شكل معلومات محاسبية.

د- وجوب تأطير العمليات المترتبة على أنشطة المشروعات من حيث الحقوق والالتزامات التي تحكمها النصوص القانونية أو العادات والتقاليد السائدة بصورة كمية.

ويبدو واضحاً مما سبق أن هذه المحاولة كانت محاولة جادة لتطويع بعض المفاهيم الاقتصادية وربطها بالمفاهيم المحاسبية.

أما بالنسبة للمبادئ التي وردت في الدراسة فقد تم تحديدها أيضاً عن طريق الحصر وليس عن طريق الاستدلال المنطقي (استنباطياً كان أم إستقرائياً)، وكانت كالآتي:

- **مبادئ أساسية.** FUNDAMENNTAL PRINCIPLES
- **مبادئ عامة.** BROAD OPERATING PRINCIPLES
- **مبادئ تفصيلية.** DETAILED PPRINCIPLES

هذا وتشتمل المبادئ الأساسية على ستة مبادئ فرعية هي:

1. تعتبر أسعار التبادل السائدة وقت إجراء التبادل أساساً لإثبات عناصر الأصول والخصوم.
2. يكون إثبات الإيرادات مرتبطاً بتحقيق أحد الشرطين التاليين:
   - عند اكتمال عملية اكتساب الإيراد.
   - عند اكتمال عملية التبادل.
3. يتم إثبات التكاليف كمصروفات على أساس ربطها المباشر مع الإيرادات (مقابلة الإيرادات بالمصروفات).
4. في حالة غياب علاقة السببية بين الإيراد والمصروف، يتم إثبات المصروفات باستخدام طرق توزيع وتخصيص منطقية تبرر هذا التوزيع.
5. في حالة غياب طرق منطقية لتوزيع التكاليف في حالة استنفاذ الخدمات المستقبلية المتوقعة من هذه التكاليف يتم تحميلها على حساب الفترة المالية.
6. تعتبر وحدة النقد أساساً للقياس المحاسبي، ويتم تجاهل التغيرات في القوة الشرائيـة لها.
7. يمكن استخدام طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً،وطريقة الاستهلاك المعجل كمحاولات لتغطية أثر التغير في القوة الشرائية للنقود.

وقد تعرضت هذه الدراسة لعدة انتقادات كانت تدور حول نقطة رئيسية واحدة هي أنها لا تمثل إطاراً فكرياً متماسكاً يمكن استخدامه كأساس لتطوير وبناء النظرية.

ورغم تلك الانتقادات فقد كانت هذه الدراسة من جانب المجمع هي أخر محاولة تم القيام بها بهدف تحديد الفروض والمبادئ المحاسبية على أساس علمي، حيث تحول اهتمام المجمع بعد ذلك نحو تحديد الأهداف والمفاهيم ووضعها ضمن إطار مفاهيم المحاسبة باعتبار أن ذلك هو الأساس الذي يتم التوصل في ضوئه إلي الفروض والمبادئ العلمية، بالإضافة إلي

استخدامه في التوصل إلي معايير التطبيق العملي اللازمة لحل المشكلات العاجلة التي تواجهها المهنة وفي تنظيم السياسات المحاسبية.

د. جهود المجمع المهنية في المملكة المتحدة:

بدأت جهود أول منظمة مهنية في المملكة المتحدة عام (1853م) باسم جمعية المحاسبين، وفي عام (1885م) تم إنشاء معهد المحاسبين القانونين في انجلترا وويلز (ICAEW) وكان لهذا المعهد دوراً حاسماً في تطوير مهنة المحاسبة على مستوى العالم من خلال التوعية المهنية التي كانت تنشر من خلال دورية الشهرية للمعهد المعروفة باسم Accountancy، وفي عام (1969م) أنشأ المعهد لجنة متخصصة في إصدار معايير المحاسبة بالإضافة إلى تقديم الاقتراحات المناسبة واللازمة لتوفير الاتساق في الممارسات المهنية، وفي تاريخ لاحق حل محل هذه اللجنة مجلس معايير المحاسبة Accounting Standards Board (ASB) بالإضافة إلى هذه اللجنة يوجد أيضاً في المملكة المتحدة جمعية المحاسبين القانونيين (ACA) ومعهد محاسبي التكاليف (ICMA).

هـ. جهود المجامع المهنية الدولية:

بدأت العديد من المنظمات المهنية في دول العالم عام (1919م) بتجميع جهودها نحو تشكيل مجامع مهنية فكان منها منظمة المحاسبين لدول أمريكا اللاتينية، وفي عام (1951م) تم تكوين الاتحاد الأوروبي للمحاسبين (UEA) وفي عام (1965) تكونت المجموعة الدولية للدراسات المحاسبية (IGAS) والتي تضم في عضويتها كل من الجمعيات المهنية في كندا والولايات المتحدة الأمريكية، والمملكة المتحدة، وقامت بجهود حثيثة للتعرف على المشاكل المحاسبية وإيجاد الحلول المناسبة لها من منظور دولي.

وفي عام (1973م) تم إنشاء الاتحاد الدولي للمحاسبة (IFAC) الذي ضم في عضويته (153) منظمة مهنية تتواجد في (113) دولة والذي ينسب إليه الفضل في تكوين ما يعرف حالياً باللجنة الدولية لممارسة مهنة التدقيق (IAPC) والتي تتولى إعداد معايير التدقيق الدولية بالإضافة إلى قواعد السلوك المهني.

وفي عام (1973م) تم إنشاء لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) من خلال اتفاقية تضم في عضويتها منظمات مهنية تنتمي إلى عشرة دول هي أستراليا وكندا وفرنسا وألمانيا واليابان والمكسيك وهولندا والمملكة المتحدة وإيرلندا والولايات المتحدة، ثم توسعت عام (1983م) وضمت في عضويتها مزيداً من المنظمات المهنية المحاسبية وبلغ عدد أعضاؤها في يناير (2000م) نحو (143) عضواً ينتمون إلى (104) بلداً، هذا وتختص هذه اللجنة التي تعدل اسمها فيما بعد ليصبح باسم مجلس معايير المحاسبة الدولية (ISAB) بإعداد معايير المحاسبة الدولية وهي المعايير التي تحكم الممارسة المهنية في دول العالم وقد بلغ عدد المعايير الصادرة عنها حتى الآن (43) معياراً.

ثانياً: آراء واتجاهات تنظيم السياسة المحاسبية في المجتمع:

مفهوم السياسة المحاسبية:

هي مجموعة أدوات التطبيق التي تستخدمها المنشأة في إنتاج وتوصيل المعلومات المالية، فأدوات هذا التطبيق هي القواعد والأسس والطرق والإجراءات التي يستعين بها المحاسب لتطبيق المبادئ المحاسبية وبيان كيفية معالجة البنود والعمليات والأحداث.

لقد تجمع لدى المحاسبين عبر التاريخ رصيد ضخم من أدوات التطبيق العملي وفقاً لظروف الحال وأصبح لدي المنشآت المختلفة قواعد وطرق محاسبية مختلفة، فمثلاً بالنسبة لأسس

احتساب أقساط الإهلاك قد تستخدم طريقة القسط الثابت بالنسبة للعقارات كما تستخدم طريقة الإنتاج بالنسبة للآلات، وفي نفس الوقت قد تستخدم طريقة إعادة التقدير بالنسبة للعدد والأدوات.

إن تحديد السياسة المحاسبية يجب أن تخضع لضوابط عدة أهمها توافر خاصية الثبات بين الفترات المختلفة تحقيقاً لفائدة المعلومات المحاسبية، والاعتماد عليها في عقد المقارنات الزمانية، وازدياد القدرة على التنبؤ، ومن الطبيعي أن الثبات في السياسة المحاسبية ليس مطلقاً بسبب تغير الظروف المحيطة بالمنشأة إلا أنه يجب على المحاسب أن يتأكد من أن التغير في السياسة المحاسبية يجب أن يوفر معلومات أكثر دقة وأكثر نفعاً في مجال التنبؤ واتخاذ القرارات، لذلك نجد أن معظم التشريعات المحاسبية لا تكتفي بالمطالبة بالإفصاح عن السياسات المحاسبية المطبقة بل تطالب أيضاً بضرورة الإفصاح عن أي تغير يحدث في هذه السياسة وأثره على القوائم المالية للمنشأة.

إن القاعدة العامة في تحديد معالم السياسة المحاسبية هي أن تأتي أدوات التطبيق العملي ملائمة بقدر الإمكان لظروف الحال وطبيعة نشاط المنشأة، ولتطبيق هذه القاعدة ينبغي على إدارة المنشأة الاسترشاد بالإعتبارات التالية: -

1. **الحيطة والحذر "الحرص"** CONVERSATION OR PRUDENCE
2. **تغليب الجوهر على الشكل** SUBSTANCE RATHER THAN FORM
3. **الأهمية النسبية** MATERIALITY

ومما لا شك فيه أن العمل وفقاً للاعتبارات المذكورة يؤدي إلى ضبط عملية وضع السياسة المحاسبية للمنشأة فالنسبة للخاصية الأولي (الحيطة والحذر) فهي تمثل الاتجاه التقليدي للمحاسبة عند المفاضلة بين الطرق المحاسبية البديلة، وكمثال على ذلك ما ذهب إليه المعيار

رقم (2) الصادر عن لجنة المعايير المحاسبية البريطانية الذي ينص على أنه وفي وجود تعارض بين أساس الاستحقاق وبين خاصيته التحفظ عند تطبيق مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات فإنه يجب تغليب التحفظ على أساس الاستحقاق، إلا أنه من ناحية أخرى فإن التوسع في تطبيق هذه الخاصية قد يفقد المعلومات المحاسبية لخواص النوعية للمعلومات المفيدة (الملاءمة والثقة) مما قد ينتج عنه معلومات مشوهة تؤدي إلى اتخاذ قرارات مضللة مما يتعارض بشكل واضح مع التوجه العام للإطار المفاهيمي للمحاسبة، وفي نفس السياق فمن المتوقع مستقبلاً تخفيض أهمية قاعدة الحيطة والحذر في ظل التوجه نحو تحقيق جودة المعلومات المحاسبية التي تعتمد على خاصيتي الملاءمة والثقة.

أما بالنسبة للخاصية الثانية فإنه يجب اختيار القواعد المحاسبية التي تتفق مع الجوهر وليس مجرد الشكل القانوني أو التنظيمي، فمثلاً إذا كانت عملية انضمام شركتين تمثل في واقع الأمر سيطرة إحداهما على الأخرى، فإن هذه العملية تعتبر عملية شراء وليس توحيداً للمصالح بصرف النظر عن الطبيعة القانونية أو التنظيمية التي تمت بها عملية الانضمام، ومثال آخر نجده في العقود الايجارية طويلة الأجل فإذا كان عقد الإيجار يغطي أكثر من (90٪) من العمر الإنتاجي للأصل فإن هذا التعاقد يمثل في جوهره شراء مؤجل ويتعين إظهار أثر ذلك على عناصر الأصول والخصوم، وفيما يتعلق بخاصية الأهمية النسبية فهي تعتبر الخاصية الأهم في تحديد معالم السياسة المحاسبية وتعتبر الصفة الضابطة للخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، ولعل أكبر دليل على ذلك هو أن معظم المعايير المحاسبية تأتي مذيلة بعبارة هذا المعيار لا يلزم تطبيقه في حالة العناصر التي ليست لها أهمية نسبية، فمثلاً نجد أن كثيراً من المصروفات الرأسمالية يمكن معالجتها كمصروف إيرادي، نظراً لأن قيمتها لا تبرر عملية التوزيع والتخصيص على الفترات المتبقية، فهذا المبدأ يعتبر تطبيقاً لمبدأ اقتصاديات

المعلومات، وبالتالي فإن بنداً معيناً يعتبر هاماً نسبياً إذا كان إدراجه أو حذفه سيكون مؤثراً في اتخاذ القرار ويؤدي إلى تغيير في اتجاه قرار المستخدم لهذه المعلومات، وعليه يمكن النظر إلى الأهمية النسبية باعتباره قيداً على حجم ونوعية المعلومات المحاسبية، فهي مرشد ضمني للمحاسب عند اتخاذ القرار بدءاً من القياس المحاسبي وإعداد البيانات المالية والإفصاح عنها، ولكن المشكلة تكمن في ضبط حد الاعتراف بهذه الأهمية وحسب ما جاء في (FASB) فإن للأهمية النسبية جانبين أحدهما كمي والآخر نوعي، فالجانب الكمي مرتبط بحجم البند المطلوب الإفصاح عنه، أما الجانب النوعي فهو مرتبط بطبيعة البند المطلوب الإفصاح عنه أو مدى ارتباطه بوجود خطأ أو انحراف عن قيمة الأصل أو الالتزام المتعلق به. ونظراً لأهمية الاعتبارات الثلاثة في النموذج المحاسبي المعاصر وما قد يترتب عليه من ترك المجال واسعاً للإدارة للتأثير على السياسة المحاسبية تظهر الحاجة إلى الوقوف على مدى أهمية تنظيم تلك السياسة في ضوء الآراء المعارضة والمؤيدة للتدخل الخارجي في ضبط هذا التنظيم:

- **مدي الحاجة إلي تنظيم السياسة المحاسبية:**
- **آراء المعارضين للتدخل الخارجي لتنظيم السياسة المحاسبية:**

يثور الخلاف حول مدي الحاجة إلي التدخل الخارجي في مجال تحديد ورسم السياسة المحاسبية الخاصة بالمنشأة، إلا أن الرأي الغالب في هذا الاتجاه يعتمد على نقطة جوهرية مؤداها أن إدارة المنشآت لديها دائما الحافز الذاتي الذي يدفعها بصفة مستمرة لإختيار أفضل السياسات المحاسبية التي تلاؤمها دون تدخل خارجي، والحجج التي يعتمد عليها هذا الرأي هي:

1. نظرية الوكالة AGENCY THEORY: وهي ما تعرف أحياناً بنظرية الملكية الغائبة وهي إحدي النظريات في علم الاقتصاد الذي يستخدم كأساس للتنبؤ بسلوك الأطراف داخل التنظيم، وتعتمد النظرية على العلاقات القانونية (التعاقدية) التي يتحكم أطراف عقد

الوكالة وهي الوكيل والموكل، وفيه يلتزم الوكيل بتمثيل ورعاية مصالح الموكل، وعلى ذلك يتم النظر إلي المنشأة على أنها مجموعة علاقات قائمة مثل علاقة الإدارة بالعاملين، علاقة الإدارة بأصحاب الأموال المستثمرة، علاقة المساهمين بالمراجع الخارجي.

ومن الطبيعي أن يسعي كل طرف من أطراف عقد الوكالة إلي تحقيق أقصي قدر ممكن من المنفعة لصالحة، وقد تتفق هذه المصالح كما قد تتعارض في أمور اخري، فقد يسعي الملاك إلي تعظيم العائد على استثماراتهم، بينما تسعي الإدارة بالإضافة إلي الإثابة المالية إلى تأكيد سيطرتها وحريتها في اتخاذ القرارات وتوفير علاقات طيبة مع العاملين إلي غير ذلك من الاعتبارات غير المالية.

ونظراً لاحتمالات التعارض فإن أصحاب رأس المال في حاجة إلي متابعة ومراقبة مدي التزام الإدارة (الوكيل) بالمتطلبات التي يقتضيها عقد الوكالة، وأن أكثر الوسائل المستخدمة والشائعة في هذا المجال هي مطالبة المراجعين الخارجيين بالتقارير المحاسبية الدورية عن الأداء، وفي المقابل نجد أن من مصلحة الإدارة اكتساب ثقة أصحاب الأموال، وتجنب أي سوء تفاهم قد ينشأ بينهم وذلك عن طريق اتخاذ مجموعة من التدابير التي تعطي الاطمئنان لأصحاب الأموال كذلك فإن الإدارة تتصرف بما يحقق أهدافهم ومصالحهم، ومن الأمثلة الشائعة على ذلك تطبيق نظام رقابة داخلية وخارجية، التأمين على ممتلكات المنشأة، وضع حدود قصوى للاتفاق ومراقبته في شكل موازنات، ونتيجة لذلك سوف يترتب على المنشأة تكاليف الوكالة **ويمكن حصرها فيما يلي**:

1. تكاليف من جانب الموكل لرقابة ومتابعة تصرفات وقرارات الوكيل.
2. تكاليف من جانب الوكيل تتعلق برعايته لمصالح الموكل.
3. تكاليف أخري متمثلة في سلبيات ناتجة عن قرارات مخالفة لوجهة نظر الموكل.

وبناء على ما سبق يتضح أن تكاليف الوكالة تؤثر على مصالح كل من الوكيل والموكل، وإنه من مصلحة كل منهما ضغط هذه التكاليف عند حدها الأدنى، وإن الوسيلة التي تثبت فاعليتها في هذا المجال هي تقديم تقارير محاسبية وافية وصحيحة ومؤيدة بشهادة المراجع الخارجي.

ومما سبق يتبين أن نظرية الوكالة تتطلب قيام الإدارة بواجباتها نحو إتباع أفضل السياسات المحاسبية الملائمة التي تؤدي إلى توفير تقارير دورية وافية عن أداء المنشأة، وتطور أعمالها ومدى كفاءتها وتكون الإدارة معتمدة من مراجع خارجي مستقل.

2. نظرية كفاءة السوق:

يقصد بكفاءة السوق MARKET EFFECIENCY أن سوق الأوراق المالية يتميز بالقدرة على استيعاب المعلومات المالية المتاحة من مصادرها المختلفة والاستفادة منها في تحديد أسعار الأسهم والسندات المتداولة، والافتراض الأساسي في هذه النظرية أن سوق الأوراق المالية يستجيب بسرعة وبدقة للمعلومات المتاحة، وتأتي هذه الاستجابة نتيجة وجود عدد من المستثمرين على وعي وإدراك كامل بدلالة الأرقام المحاسبية التي تظهرها القوائم المالية، وبالتالي إدراك أثر الطرق المحاسبية البديلة على هذه الأرقام.

وبموجب فرضية كفاءة السوق المالي تحدد نوعية المعلومات المحاسبية التي يحتاجها المستثمرون حيث تكون المعلومات متاحة للجميع مما تنعكس على أسعار الأسهم وأن أي تغيير يحدث في تلك الأسعار لا يتم إلا استناداً إلى معلومات إضافية تبرر هذا التغيير، وهناك ثلاثة مستويات لقياس الكفاءة وهي:

- المستوى الضعيف (Weak Form) ويعبر هذا المستوى من الكفاءة عن أسعار الأسهم الجارية في السوق والتي تعكس فقط المعلومات المتوفرة للمستثمر عن اتجاه الأسعار التاريخية لتلك الأسهم.
- المستوى شبه القوي (Semi-strong Form) ويعبر هذا المستوى من الكفاءة عن أسعار الأسهم الجارية في السوق والتي تعكس المعلومات المتوفرة للمستثمر عن اتجاه الأسعار التاريخية والجارية أيضاً لتلك الأسهم.
- المستوى القوي (Strong Form) ويعبر هذا المستوى من الكفاءة عن أسعار الأسهم الجارية في السوق والتي تعكس المعلومات المتوفرة للمستثمر عن اتجاه الاسعار التاريخية والجارية بنوعيها العامة والخاصة، فالمعلومات الخاصة هي التي تتوفر فقط بشكل استثنائي للمتعاملين في السوق ضمن ما يعرف بظاهرة (Insiders Information).

ويعد المستوى شبه القوي أكثر ارتباطاً بالمعلومات المحاسبية المنشورة والإفصاح عنها التي تكون متاحة لجميع المتعاملين.

واستناداً إلى ما سبق فإن من أهم النتائج المحاسبية التي يترتب على نظرية كفاءة السوق أنه لا يمكن خداع السوق بالاختلافات الناتجة عن استخدام طرق محاسبية بديلة، أو الناتجة عن التغير فيها خلال الفترات المحاسبية، وأن كل ما يحتاجه مستخدم القوائم المالية هو الإفصاح الكافي عن معالم السياسة المحاسبية المتبعة وأي تغيير قد يحدث فيها، ولتحقيق ذلك يجب أن تتاح للمنشآت الحرية الكافية لرسم وتحديد سياساتها المحاسبية التي تتلاءم مع ظروف المال وطبيعة النشاط.

وبالتالي نستطيع أن نخلص أن التدخل الخارجي لتنظيم السياسة المحاسبية لن يضيف شيئاً لكفاءة السوق، بل أنه سيكون على حساب مدى ملاءمة المعلومات المتوفرة في السوق نتيجة فقدانها المرونة اللازمة في رسم سياستها المحاسبية التي تناسبها.

ومن ناحية أخرى فإن نظرية كفاءة السوق تلعب دوراً بارزاً في التأثير على توجيه وتخصيص الموارد على مجالات النشاط البديلة، فمن المعروف أن هناك ندرة نسبية في مقدار رأس المال الذي يقبل مخاطر الاستثمار، وبذلك نتوقع وجود تنافس بين المنشآت لجذب أكبر قدر ممكن من هذا المال، وإن ذلك لن يتحقق إلا إذا توفرت الثقة في المنشآت وفي تقاريرها المالية، الأمر الذي سيؤدي أيضاً إلي تخفيض درجة المخاطرة ويدفع المستثمرين إلي قبول تخفيض المعدل الذي يطلبونه على استثماراتهم، إضافة إلي ذلك فإن التنافس حول مصادر التمويل في سوق رأس المال سوف يمثل ضغطاً على كافة المنشآت لإتباع سياسة محاسبية ملائمة وتوفير نظام تقارير واف حول أداء المنشآت، لأن عدم توفر الإفصاح الكافي عن الأداء المالي سوف يفسر في هذه الحالة على أنه تستر عن المشاكل التي تعاني منها المنشأة مما يعجل بفشلها وخروجها من السوق، وهكذا يتبين أن الاعتبارات التنافسية في سوق رأس المال سوف تشكل ضغطاً لتحسين وتطوير نظم التقارير المالية، وبالتالي فإنه ليس هناك حاجة للتدخل الخارجي لتنظيم السياسة المحاسبية على مستوي المجتمع.

3. توفير وتبادل المعلومات في الأسواق المالية:

ينظر البعض إلي أن التدخل الرسمي لتنظيم السياسة المحاسبية على مستوي المجتمع لن يحل المشكلة لأنه يستحيل إعداد تقارير مالية تفي بكافة متطلبات مستخدمي القوائم المالية على اختلاف طوائفهم حيث أن القوائم المالية تختلف من حيث العدد والمحتوى مع اختلاف ظروف الحال مما يعني صعوبة وضع قواعد عامة لتنظيمها في جميع الحالات، وبالتالي فإن الحل العملي لهذه المشكلة لا يكمن في إصدار معايير منظمة للسياسة المحاسبية على مستوي المجتمع، وإنما يمكن لأصحاب المصلحة في الحصول على البيانات والمعلومات المحاسبية التي

يرغبونها عن طريق الاتصال المباشر، ومن أمثلة ذلك ما تطلبه البنوك من معلومات بشكل خاص من المنشآت لأغراض منح الائتمان، كما أن تبادل المعلومات والنشرات المالية التي يتم تبادلها في الأسواق المالية هي مثال حي على تبادل المعلومات على أسس اقتصادية، كما أن اللجوء إلى بيوت الخبرة والاستشاريين لتحليل البيانات المالية يؤدي إلى تحقيق رغبات مستخدمي تلك البيانات.

وبناء على ما سبق فإن النظر إلي ما تتضمنه التقارير المالية من هذه الزاوية سوف يقلل من احتياجات المجتمع المالي إلي التدخل الرسمي لتنظيم السياسة المحاسبية.

*** آراء المؤيدين للتدخل الخارجي لتنظيم السياسة المحاسبية:**

يتم التنظيم المحاسبي للسياسات المحاسبية عن طريق التدخل الرسمي بغرض تحديد المعالم الرئيسية التي يتعين مراعاتها من قبل المنشآت عند تحديد سياساتها المحاسبية، فتنظيم السياسة المحاسبية هو نوع من التدخل الخارجي بالنسبة لإدارة المنشآت لضمان حد أدني من التوحيد للممارسات المحاسبية على مستوي المجتمع بهدف زيادة منفعة المعلومات المحاسبية في مجالات التطبيق المختلفة، لذلك فإنه يتطلب الأمر هنا مراعاة خاصيتين أساسيتين هما خاصية الملاءمة وخاصية الثقة.

- **خاصية الملاءمة** RELEVENCY:

بمعني أن تكون المعلومات قادرة على التأثير في عملية اتخاذ القرار بجانب أن تكون ذات قدرة تنبؤية يمكن الاستفادة منها في اتخاذ القرار، وبالتالي فهي تعتمد على ملاءمة خصائص فرعية هي التوقيت الملائم والقدرة التنبؤية والقدرة على تنظيم الارتدادي للتنبؤات والقرارات السابقة.

- **خاصية الثقة** RELIABILITY:

بمعني إمكانية الاعتماد على المعلومات المحاسبية في التعبير بصدق عن حقيقة الأحداث والعمليات مع التحقق منها بأدلة إثبات موضوعية، فهي تتعلق بإمكانية الاعتماد على أمانة المعلومات وتتكون من ثلاثة خصائص فرعية هي الصدق في التعبير، والقابلية للتحقق، والحيادية.

ويعتمد أنصار التنظيم المحاسبي للسياسة المحاسبية على الحجج الآتية:

1) ظاهرة انفصال الملكية عن الإدارة:

نظراً لانفصال الملكية عن الإدارة في معظم التنظيمات الاقتصادية المعاصرة فإنه من المتوقع أن تأتي عملية اختيار السياسة المحاسبية متأثرة بالأهداف الذاتية للإدارة حتى لو كان ذلك على حساب صدق التعبير عن نتائج الأحداث والعمليات والظروف الاقتصادية الأمر الذي يعني لجوء إدارة المنشأة إلى اتخاذ إجراءات واتباع طرق محاسبية من شأنها التأثيرفي نتائج الأعمال، وفيما يلي بعض الوسائل الشائعة التي يمكن أن تمارسها الإدارة للتحكم في نوعية وكمية المعلومات.

*** التأثير على قائمة الدخل:**

حيث تستطيع الإدارة التأثير على أرقام الدخل من خلال بعض الممارسات المحاسبية باستخدام طرق محاسبية بديلة تؤدي إلى التأثير على نتائج الأعمال لتحقيق أهداف كثيرة مثل التأثير على الضرائب، اكتساب ثقة المساهمين، الأمر الذي قد ينطوي على نوع من طمس الحقائق أو إخفائها عن أصحاب الشأن.

*** التأثير على المركز المالي:**

قد تلجا الإدارة إلي اتخاذ قرارات للتأثير على عناصر المركز المالي كأن تعمد إلي سداد قدر كبير من الخصوم المتداولة عند نهاية السنة المالية وذلك بغرض التأثير على رأس المال العامل، أو

تأجيل إجراء توسعات أو عدم استبدال أصول في الوقت المناسب حتى تتجنب تأثير ذلك على الربحية، أو القيام بتدبير مصادر تمويل من خارج الميزانية كما في حالة تأجير الأصول الثابتة بدلاً من شرائها، أو القيام بعملية بيع صورية لجزء كبير من المخزون مع الاتفاق على إعادة شرائه، كما قد تلجأ الإدارة إلي تغيير السياسة المحاسبية بمجرد الرغبة في إظهار المركز المالي في صورة مختلفة عما كانت عليه سواء سلباً أو إيجاباً.

*** تكوين الاحتياطيات السرية:**

يتم تكوين تلك الاحتياطات من خلال إتباع أنماط معينة في توزيع التكاليف والإيرادات بين الفترات المحاسبية المتعاقبة، ومثال ذلك المغالاة في احتساب أعباء الإهلاك، التخفيض المتعمد في قيمة بعض الأصول، تأخير الاعتراف بالإيرادات، وهذه الاحتياطيات غالبا ما تلجأ إليها الإدارة في مجال تحسين الربحية أو تقليل الخسائر أو إجراء توزيعات على المساهمين وصرف مكافآت للفريق الإداري لا تستند على نتائج أعمال فعلية.

2- احتمال فشل فرضية كفاءة السوق:

سبق أن أوردنا أن تنظيم السياسة المحاسبية على مستوي المجتمع على أساس كفاءة السوق سوق يتحقق بصورة تلقائية دون ما حاجة إلى أي تدخل خارجي، إلا أن البعض يرى أن هناك اعتبارات كثيرة تؤدي إلي فشل السوق في تحقيق هذا الهدف وهي:

أ. **التحكم في كمية ونوعية المعلومات المحاسبية التي تقدمها المنشأة:**

يري أصحاب هذا الرأي أن المنشأة في الوقع العملي تستطيع أن تتحكم في طبيعة المعلومات المحاسبية التي تقدمها سواء من حيث كمية هذه المعلومات أو نوعيتها أو في شكل الإفصاح الذي تقدمه حول تلك المعلومات، وأن القول بإمكانية حصول بعض

الأطراف على المعلومات الإضافية التي يحتاجونها عن طريق الاتصال أو التعاقد المباشر لا يعتبر أمراً هيناً أو يسيراً في جميع الأحوال فليس هناك ما يلزم هذه الجهات على تقديم تلك المعلومات نظراً لغياب المصلحة المتبادلة بينهما، ومن ناحية أخرى أن اللجوء إلى الطرق الخاصة أو الجانبية للحصول على المعلومات اللازمة بغرض تحقيق السبق في الاستفادة من هذه المعلومات يمثل أحد صور السوق السوداء التي تعكس فشل أو عدم كفاءة سوق المعلومات المحاسبية، إن مثل هذه الأوضاع تؤدي إلي القول بأن كفاءة السوق ما هي إلا أمر افتراضي وليس عملي.

ب. عدم فاعلية التقارير المحاسبية التي تقدمها المنشأة:

يذكر أصحاب هذا الرأي بأن الحاجة إلى الإفصاح الكافي والعادل عن المعلومات المحاسبية إلى جميع الأطراف المستفيدة منها تتطلب التدخل الرسمي لضمان هذا الإفصاح بصورة رسمية من خلال وجود وتطبيق معايير تحدد كمية ونوعية وضوابط هذا الإفصاح في التقارير المالية، فقد يتحقق الإفصاح الطوعي من قبل المنشأة ولكن التنظيم المحاسبي يهدف إلى أبعد من ذلك، فقد تقوم المنشأة بالإفصاح تطوعياً من حيث نوعية وكمية المعلومات المطلوب الإفصاح عنها ولكن ليس بالمستوى المطلوب الذي يحقق التوازن بين كافة الأطراف المستفيدة وذات العلاقة.

إن الرأي الذي ينادي بعدم التنظيم يفترض وجود إطار فكري متماسك للمحاسبة، في حين أن الوضع الحالي للمحاسبة يعاني من نواحي قصور كثيرة قد تفسح المجال للإدارة لإخفاء بعض التناقضات التي ربما تكون موجودة أصلاً في عقد الوكالة، الأمر الذي يؤدي إلى انخفاض مستوي التقارير المالية وفقدان الثقة في المعلومات المحاسبية مما يترتب عليه فشل السوق في تحقيق التوازن المطلوب.

ج. خاصية المعلومات المحاسبية:

يشبه البعض المعلومات المحاسبية بالسلع العامة، فالسلعة العامة هي السلعة التي إذا تم توفيرها (إنتاجها) فإن استفادة البعض منها لا يؤثر على فرصة استفادة الآخرين من نفس السلعة، ويذكرون في ذلك البرامج التلفزيونية، والإذاعية، والمجلات والجرائد، حيث أن استفادة البعض منها لا يمنع نقلها أو تحويلها للآخرين للاستفادة منها، فالخاصية المميزة لهذه السلع هي وجود ما يسمي بحقوق الملكية المتساهلة SOFT PROERTY RIGHTS لمنتجي هذه السلع في مواجهة المستهلكين وذلك على عكس منتجي السلع العادية، ويعتبر أصحاب هذا الرأي المعلومات المحاسبية من قبيل السلع العامة، حيث يمكن لأي شخص صاحب مصلحة الاستفادة من هذه المعلومات ونقلها للآخرين دون قيد، مما يعني ضعف كفاءة السوق وأحياناً قد يؤدي ذلك إلى فشله في تحقيق التوازن، وبالتالي فإن الحاجة تدعو إلى وجود تنظيم محاسبي لتنظيم عملية الإفصاح ويحدد كميته ونوعيته.

3- تحقيق الأهداف الاجتماعية:

يدافع أصحاب الرأي حول ضرورة وجود تدخل خارجي لتنظيم وضبط السياسة المحاسبية على مستوى المجتمع ككل إلى أهمية وجود مثل هذه السياسة وتطبيقها وفقاً للاعتبارات الاجتماعية السائدة، ويذكرون في ذلك أن تحقيق الأهداف الاجتماعية التي تخدم المجتمع ككل يتطلب وجود تنظيم محاسبي يستطيع أن يحقق التوازن من وجهة نظر كافة المتعاملين في المجتمع معاً وليس توازناً من وجهة نظر معينة يسعى إليها المستثمرون، فقد يتحقق التوازن ولكن دون أن يخدم الصالح العام ولا القيم الاجتماعية السائدة، من ناحية أخري فقد يؤدي غياب التنظيم للسياسة المحاسبية إلي عدم عدالة الإفصاح المحاسبي وبالتالي افتقار السوق إلى ما يعرف بتماثل المعلومات INFORMATION SYMMETRY، لأن غياب هذه العدالة يؤدي إلي استفادة البعض دون البعض الآخر.

مما سبق يتبين أن تنظيم السياسة المحاسبية سوف يؤدي إلي الارتقاء بمخرجات النظام المحاسبي وبها يحقق عائداً اجتماعياً صافياً.

إن تنظيم السياسة المحاسبية على مستوى المجتمع يتطلب الوقوف على بعض القضايا الأساسية:

1. مراعاة إصدار معايير محاسبية لا تؤدي إلي المبالغة في إنتاج معلومات محاسبية بأكثر من الاحتياجات الفعلية لمستخدميها، وذلك في ضوء تحديد حجم الطلب الحقيقي على هذه المعلومات.
2. مراعاة عدم استفادة بعض فئات المجتمع على حساب البعض الآخر، وذلك في ظل المساواة وتحقيق العدالة في الإفصاح لجميع الفئات المستفيدة منه.
3. مراعاة الآثار الاقتصادية التي يمكن أن يخلفها هذا التنظيم من حيث حسن توزيع وإدارة الموارد الاقتصادية للمجتمع.
4. دراسة البعد الاقتصادي المناوئ الذي يمكن أن يحدث نتيجة اندفاع البعض إلى اتباع هذا السلوك كرد فعل عندما يتم وضع معيار معين، فمثلاً قد يستوجب أحد المعايير المنظمة للمهنة معالجة بعض أوجه الإنفاق على أنه مصروف إيرادي بينما طبيعة المصروف تسمح بمعالجته على أنه مصروف إيرادي مؤجل أو مصروف رأسمالي في حالات معينة، والمثال الشائع على ذلك هو معالجة تكاليف البحث والتطوير واستكشاف الموارد الطبيعية، فمن الواضح أن معالجة هذه النفقات على أنها نفقات إيراديه سوف يترتب عليه تحميل الفترة المحاسبية التي تم فيها الإنفاق بقدر كبير من المصروفات، الأمر الذي يظهر المنشآت بشكل غير ناجح، وهو ما قد يدفع إدارتها إلى الحد من تلك الأنشطة التطويرية أو تأجيلها بقدر الإمكان.

5. بالإضافة إلى ما سبق هناك أيضاً أبعاد أخرى للتنظيم المحاسبي غير الأبعاد الاقتصادية هي أبعاد تتعلق بالأطراف التي تتأثر بعملية التنظيم المحاسبي وهما:
   - المنشأة ممثلة في إدارتها حيث يقع عليها مسؤولية قانونية إلى جانب المسؤولية المهنية المتعلقة بإعداد وتوصيل التقارير المالية.
   - المراجع الخارجي (مهنة المحاسبة والمراجعة) حيث تقع عليه مسؤولية مهنية تتعلق بالتحقق من مدى اتفاق التقارير المالية مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وفحص كافة الأمور وتحليل المخاطر التي تنطوي عليها تطبيق الفروض والمبادئ المحاسبية وباستخدام طرق ومعايير مسموح بها بديلة.
   - المستخدمون الخارجيون للتقارير المالية (المستثمرين، المحللين الماليين، الموردين، العملاء، الحكومة، المجتمع ككل) حيث يتوجب عليهم تحليل هذه التقارير والوقوف على ما تنطوي عليه من مؤشرات ودلالات تدعم قراراتهم وتقدم لهم التغذية العكسية اللازمة باعتبار أن قراراتهم تعتمد بدرجة كبيرة على المعلومات التي تشملها هذه التقارير.

ولتحقيق المتطلبات السابقة نجد أنه غالباً ما تتعارض اهتمامات هذه المجموعات كما يتبين مما يلي:

- **اهتمامات الإدارة:**

وتتمثل دائرة هذه الاهتمامات في اعتبارات تتعلق باقتصاديات إنتاج المعلومات وأثر الإفصاح على مصالح الإدارة وعلى وضع المنشأة التنافسي في السوق، لذلك نتوقع أن تعارض إدارة المنشأة أي معايير محاسبية من شأنها إضافة أعباء جديدة وكبيرة في عملية

إنتاج وتوزيع المعلومات، ولكن ذلك قد يلقى ترحيباً من قبل إدارة المنشأة إذا كانت تلك المعايير ستؤدي إلى إظهار نتائج الأعمال بصورة أفضل.

- **اهتمامات مهنة المحاسبة والمراجعة:**

تتمثل دائرة هذه الاهتمامات في توقع معارضة منفذي المهنة لأي معايير من شأنها إلقاء مسؤوليات جديدة على المراجع الخارجي وبصفة خاصة تلك المعايير التي تتطلب مراجعة عمليات وأنشطة غير تقليدية، ومن الأمثلة الشائعة للمعايير التي قد لا تلقي تأييداً من مهنة المحاسبة والمراجعة نجدها في المعايير التي تتطلب الإفصاح عن تقديرات الموازنة وخطط الإدارة المستقبلية، ولا شك أن تطبيق مثل هذه المعايير سوف يترتب عليها الإفصاح عن معلومات قد لا يتوفر لديه الأدلة أو القرائن الموضوعية التي تدعم هذه المعلومات، كما أنها تؤدي إلى اتساع نطاق مسؤولية المراجع الخارجي، وبالتالي تعرضه لمخاطر مهنية أكثر ولمساءلة أكثر من قبل مستخدمي التقارير المالية.

- **اهتمامات مستخدمي القوائم والتقارير المالية:**

وتتمثل دائرة هذه الاهتمامات في مطالبة الإدارة بالتوسع في الإفصاح بقدر الامكان، وذلك حتى يمكن تغطية كافة الاحتياجات، خاصة أن مستخدمي هذه التقارير لا يتحملون بصورة مباشرة تكاليف هذا الإفصاح المتزايد.

وبناءً على ما سبق نجد أنه على الجهاز المسئول عن وضع وتنظيم السياسة المحاسبية للمجتمع أن لا يتأثر بالمصالح الذاتية لأي من الفئات الثلاثة دون مراعاة مصالح جميع الفئات معاً، أي بمعني عدم تغليب وجهة نظر معينة على حساب أخرى واستمرارية الالتزام بالمعايير التي تحكم الأداء.

ثالثاً: الخصائص الفكرية والعملية للمعايير المحاسبية:

يتبين مما سبق أهمية تنظيم السياسة المحاسبية على مستوي المجتمع، من خلال إصدار معايير التطبيق العملي الملائمة، والتي يجب أن تكون ملائمة ومتسقة مع الإطار النظري، فلا بد من بذل كل عناية ممكنة في عملية الانتقال من النظرية إلي التطبيق من حيث مراعاة الاعتبارات البيئية والأعراف والاصطلاحات المحاسبية السائدة وفقاً لمنهج مدروس يراعي اعتبارات الفكرية ومقتضيات الممارسة العملية.

- **التأصيل الفكري والعملي للمعايير:**

من المعلوم أن النظرية العلمية ليست هدفاً في حد ذاتها وإنما هي وسيلة لإحكام وترشيد التطبيق العملي، وهو ما ينطبق تماماً على نظرية المحاسبة، من هنا تأتي ضرورة التدفق العكسي للمعلومات المحاسبية في علاقة متبادلة بين مكونات النظرية المحاسبية وما أنتجه من معلومات وربطها بالتطبيق العملي فمثلاً تعتبر المبادئ العلمية تمثيلاً لقمة الفكر في النظرية حيث تمثل الأحكام الأساسية العامة التي تحدد أفضل أسس القياس والعرض للأحداث والعمليات.

وفي المحاسبة تعتبر الخطوة التي تلي التوصل إلي المبادئ هي ترجمة هذه المبادئ إلي معايير للتطبيق العملي، وهذه المعايير تمثل نماذج أو مستويات للأداء المحاسبي، وأنها ليست لمجرد الاسترشاد العام، وإنما هي تعبير عن موقف رسمي فيما يتعلق بكيفية تطبيق المبادئ، الأمر الذي يجب أن تأتي كترجمة واعية لهذه المبادئ وبعد دراسة متأنية لأفضل الممارسات العملية لها.

تعتبر المبادئ العلمية هي مرحلة النضوج الفكري، وفي المحاسبة وعلى الرغم من تواجد مجموعة من الفروض والمبادئ المتعارف عليها، إلا أنه ليس هناك اتفاق تام حول مجموعة

الفروض والمبادئ العلمية الأساسية، وإن المحاسبة لا زالت في مرحلة تكوين وتحديد ذلك الجزء من الفكر المحاسبي الذي يشمل الأهداف والمفاهيم الأساسية وهو ما يعرف بالإطار المفاهيمي للمحاسبة.

وآياً كانت مرحلة التطور الفكري للمحاسبة، فإن الأمر يتطلب ترجمة مدروسة لهذه المرحلة أولاً بأول في صورة معايير للتطبيق العملي، أي أنه لا يمكن الانتظار حتى يتم البناء الكامل للنظرية المحاسبية، ثم نبدأ بعد ذلك في وضع المعايير المنظمة للتطبيق العملي، وذلك لأن عملية البناء الفكري هي عملية مستمرة وتستغرق وقتاً طويلاً، فالمعايير هي ترجمة مدروسة لمستوي الفكر المتاح والمتمثل في مجموعة المبادئ والفروض والمفاهيم والأهداف، والأمثلة التالية توضح كيفية الانتقال من النظرية إلي المعايير.

مستويات هيكل النظرية المحاسبية		معايير المحاسبة الدولية
مفهوم الأصول	:	معيار المحاسبة عن العقود الإيجارية طويلة الأجل (الرأسمالية)
فرض الوحدة المحاسبية (الاقتصادية)	:	معيار القوائم المالية الموحدة.
مبدأ تحقق الإيراد	:	معيار المحاسبة عن عقود المقاولات طويلة الأجل
هدف ترشيد عملية اتخاذ القرار	:	معيار الإفصاح عن أجزاء من نشاط المنشأة مثلاً " خطوط الإنتاج الرئيسية)

إن الربط بين المعايير والنظرية هو أمر ضروري حتى تتحقق خاصية الاتساق المنطقي سواء بين المعايير نفسها وبين الفكر المحاسبي الذي يحكم عملية تطبيقها، كما يتعين أن تكون هذه

المعايير ملائمة للظروف البيئية المحيطة (واقع التطبيق العملي)، ومن الجدير بالملاحظة هنا أنه نظراً لتغير الظروف البيئية من وقت لآخر، فليس من المتوقع أن تتسم المعايير بصفة الثبات وعمومية الاستخدام، مما يجعلها أقل ثباتاً من المبادئ، ويذهب البعض إلي أبعد من ذلك فقد نجد معايير للتطبيق في المشروعات التي تهدف إلي تحقيق الربح وأخري للمشروعات غير الهادفة إلي ذلك، ولعل ابرز مثال على أثر الاعتبارات البيئية ما نجده في معايير المحاسبة عن ضرائب الدخل، والمعايير الخاصة بمشروعات القطاع العام.

بالإضافة إلى ما سبق هناك اعتبارات فنية قد يكون لها تأثير على المعايير المحاسبية، على الرغم من عدم وجود أساس فكري أو مبرر بيئي، فهي مجرد اصطلاح أو تقليد محاسبي مثل (تحديد الجانب الذي تثبت فيه العناصر المدينة، والدائنة، اختيار طرق الإهلاك، وطرق تسعير المنصرف من المخزون)، فإن هذه الطرق لا يمكن حسم الخلاف بشأنها استناداً إلي أسلوب البحث العلمي، وإنما تستوجب التدخل الرسمي من قبل الجهات المعنية.

ولعل مثال معالجة المنح الحكومية أكبر دليل يوضح لنا التقليد المحاسبي كمصدر من مصادر المعايير المحاسبية، فمن المعروف أن المنح الحكومية التي تعطي للوحدات لأجل تشجيع الاستثمار في الأصول الثابتة يمكن معالجتها بأحدي الطريقتين:

1. جعل حساب الأصول مديناً بقيمة الإعانة مقابل القيد في حساب الاعانات والمنح الحكومية (إيرادات).
2. تكوين احتياطي رأسمالي بقيمة الإعانة، وتحويله إلي إيرادات دورية على مدى العمر الإنتاجي للأصل.

ويقدم أنصار كل طريقة حججاً كثيرة لتأييد موقفهم، فالأصل موجود بصرف النظر عن مصدر تمويله، ومن ناحية أخرى يرى البعض أن الإعانة لا ينطبق عليها مفهوم الإيراد

الحقيقي لأنه لم يتم الحصول عليه مقابل نشاط حقيقي للمنشأة، وعلى الرغم من الاختلاف في الطريقتين إلا أن كل منهما لها نفس التأثير على نتائج الأعمال.

بناءً على ما سبق يمكن أن نستخلص أن المعايير المحاسبية يتم بناؤها وتطويرها اعتماداً على ثلاثة مصادر رئيسية هي: (النظرية – البيئة – العرف).

هذا وتمثل النظرية المصدر الأساس والدائم لمهمة بناء المعايير، أما العوامل البيئية فهي التي تعطي المعايير الصبغة العملية لتكون ملائمة للظروف والاعتبارات المكانية والزمنية، أما العرف فله تأثير بالنسبة لنوع معين من المعايير وهو ما يعرف بالمعايير الإجرائية وهي المعايير المتعلقة بضبط النواحي الفنية لعملية تشغيل البيانات وعرض المعلومات.

*** تجربة تنظيم عملية وضع وإصدار المعايير:**

ترتبط عملية تنظيم ووضع وإصدار المعايير بثلاثة أبعاد هي:

1. تشكيل الجهاز الذي يتولى مهمة بناء وإصدار المعايير.
2. أسلوب العمل أو المراحل التي يمر بها كل معيار قبل إصداره.
3. المنهج المتبع في بناء المعايير.

ولشرح هذه الأبعاد نتعرض للتجربة الأمريكية باعتبارها عملاً رائداً في هذا المجال:

قبل عام 1930م كانت المحاسبة غير خاضعة لأي صورة من صور التنظيم المهني، وكانت السياسة المحاسبية سراً من أسرار الوحدة المحاسبية، وكانت التقارير المحاسبية غير قابلة للمقارنة، ونتيجة لهذه الفوضي في الممارسات المحاسبية وما صاحبها من إنهيار سوق الأوراق المالية، طالبت هيئة تداول الأوراق المالية (SEC) SECURITIES EXCHANGE COMMISSION بالعمل على تطوير مبادئ ومعايير لمهنة المحاسبة وإصدار بيان رسمي

ملزم لكافة الوحدات المحاسبية، وفي حالة فشل المهنة فإن هذه الهيئة سوف تتدخل لتفرض ما تراه مناسباً من مبادئ ومعايير.

- ❖ في عام 1933م قام مجمع المحاسبين الأمريكي (AICPA) بتكوين لجنة للإجراءات المحاسبية (CAP) حيث تمكنت من إصدار 42 نشرة جاءت جميعها معبرة عن رأي اللجنة في معالجة المشاكل المحاسبية التي تم دراستها.
- ❖ خلال الفترة من عام 1953م إلي 1959م أصدرت اللجنة 8 نشرات أخري ليصبح مجموع ما قامت بإصداره نحو 50 نشرة، ورغم هذا العمل فقد وجهت إليها انتقادات كثيرة أهمها عدم الاعتماد على منهج شامل ومتكامل في وضع وتحديد المعايير فالأسلوب الذي كان متبعاً هو عبارة عن مجرد مواجهة للمشاكل التي تثار أولاً بأول دون وجود تصور كامل للمشاكل المحاسبية التي يتعين دراستها.
- ❖ نتيجة لذلك قام المجمع الأمريكي بإيقاف عمل اللجنة وأنشأ محلها مجلس المبادئ المحاسبية (APB) (ACCOUNTING PRINCIPLE BOARD)، يهدف التوصل إلى مجموعة الفروض والمبادئ المحاسبية اعتماداً على أسلوب البحث العلمي وبصفة خاصة الأسلوب الاستنباطي، وقد قام المجلس خلال فترة عمله التي امتدت من عام 1959م وحتى عام 1973م بإصدار مجموعة كبيرة من البحوث في مجالات الفكر المحاسبي كان أهمها الدراسة رقم (1) عن الفروض الأساسية في المحاسبة، الدراسة رقم (3) عن المبادئ المحاسبية، كما أصدر المجلس (31) رأياً حول المشكلات المحاسبية المختلفة وهي عبارة عن حلول مقترحة لمشاكل تواجه المهنة أو عبارة عن تعديلات لمواقف سابقة صادرة عن لجنة الإجراءات المحاسبية (CAP).

- ورغم ذلك لم يسلم المجلس المذكور من الانتقاد فوجه إلي إسلوب عمله هجوماً لاذعاً واتهم أنه لم يخرج في جوهره عن أسلوب إطفاء الحرائق وأنه يفتقر إلى الخلفية الفلسفية النظرية وأن آرائه كانت متفاوتة بسبب خضوعه لضغوط خارجية من قبل مكاتب المحاسبة الأساسية في الولايات المتحدة، ومن قبل هيئة تداول الأوراق المالية كما أن توصياته لم تكن تعرض للمناقشة بشكل كاف قبل إصدارها، ونتيجة لذلك تم حل مجلس المبادئ المحاسبية (APB) وانشئ مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB).
- كما تبين قام المجمع في عام 1973م بإنشاء مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) (FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD) واعتمد في عمله على الأسلوبين الاستقرائي والاستنباطي وأخذت عملية وضع لمعايير بعداً سياسياً واجتماعياً، كما روعي في تنظيمه الأبعاد الثلاثة المذكورة سابقاً وهي التشكيل، أسلوب العمل، المنهج.

ومن حيث التشكيل روعي أن يضم المجلس ست تنظيمات هي:

- جمعية المحاسبين الأمريكيين (AAA) (AMERICAN ACCOUNTIN ASSOCIATION).
- مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي (AICPA) (AMERICAN INSTITUTE OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS).
- اتحاد المحللين الماليين (FAF) (FINANCIAL ANALYS FOUNDATION).
- معهد المديرين الماليين (FAI) (FINANCIAL EXECUTIVE INSTITUTE).

- الجمعية الوطنية للمحاسبين (NAA) (NATIONAL ASSOCIATION ACCOUNTING).
- جمعية الأوراق المالية (SIA) (SECURITIES INDUSTRY ASSOCIATIO).

وتحدد المهمة الرئيسية للجمعية التأسيسية المنبثقة عن هذا التنظيم في تعيين أعضاء مجلس معايير المحاسبة المالية وعددهم سبعة أعضاء، أربعة منهم محاسبين قانونيين، وثلاثة من ذوى الخبرة في شئون المحاسبة والتمويل، ويعتمد المجلس على لجنة استشارية مكونة من ثلاثين عضواً يتم تعيينهم وتمويلهم من قبل الجمعية التأسيسية، وأما عن أسلوب العمل المبتع فيتكون من ثلاثة خطوات:

1. تعيين فريق عمل بحثي لكل مشروع مقترح بناء على توصيات اللجنة الاستشارية، ويقوم هذا الفريق بإعداد مذكرة مناقشة تتناول الموضوعات والقضايا المتعلقة بالمعيار المقترح والبدائل الممكنة وتوزع هذه المذكرة على أكبر عدد ممكن من الأطراف المعنية الداخلة ضمن القاعدة الأساسية لغرض إبداء الرأي بوجهة نظرها حول المذكرة.
2. عقد جلسة استماع (PUPLIC HEARING) لمناقشة الردود حيث يتم في ضوءها استبعاد المشروع أو إعداد مسودة أولية لمشروع المعيار المقترح ويتم توزيعه على الأطراف المعنية لإبداء الرأي بشأنه.
3. بناء على الردود الكتابية التي ترد إلي المجلس يتم إدخال التعديلات اللازمة على المسودة الأولية للمعيار ويطبق بشأنها الإجراءات السابقة، ثم يجري التصويت على الصياغة النهائية للموافقة.

ويلاحظ على أسلوب العمل السابق توفير الضوابط اللازمة لتحقيق استقلالية مجلس المعايير وحمايته من الوقوع تحت تأثير جماعات الضغط والسيطرة من قبل مكاتب المحاسبة كما يتم إشراك كافة الأطراف المعنية بعملية التنظيم المحا سبي، ومما لا شك فيه أن هذا الأسلوب سيؤدي إلي بذل العناية المهنية الواجبة (DUE PROCESS) مما يجعلها تكتسب صفة الواقعية والصفة الشرعية ثم القبول العام.

وحول ما سبق فمن الواضح أن غياب النظرية المحاسبية كان أمراً واضحاً عند صدور التكليف لمجلس معايير المحاسبة فبدلاً من تكليفه بمهمة تحديد الفروض والمبادئ العلمية نجد أن المهمة الرئيسية التي وكلت للمجلس كانت ذات شقين:

1. تكوين الإطار المفاهيمي لنظرية المحاسبة CONCEPTUAL FRAMEWORD
2. إصدار معايير التطبيق العملي ACCOUNTING STANDARS

وقد أصدر المجلس العديد من التقارير المتعلقة بالإطار المفاهيمي لنظرية المحاسبة والمتمثلة في أهداف التقارير المالية، والخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، وعناصر القوائم المالية، وأهداف التقارير المالية، والاعتراف والقياس في القوائم المالية التي سنتناولها بالدراسة في المراحل القادمة، أما بالنسبة لمعايير التطبيق العملي فقد حقق مجلس معايير المحاسبة المالية إنجازات ملحوظة حيث صدر عن المجلس ما يزيد عن 150 معياراً محاسبياً (SFAS) تناولت المبادئ السابقة بالتعديل والتوضيح، كما أصدرت العديد من المذكرات التفسيرية والفنية التي تتسم بالطابع العملي والتخصصي لمعالجة قضايا محددة في مجال التكاليف والاستثمارات وعقود الإيجار وغيرها.

وفيما يتعلق بالمنهج الذي اتبعه المجلس في أدائه للمهام المكلف بها فإنه يلاحظ إتباعه للمنهج الاستنباطي للوصول إلي الإطار المفاهيمي للنظرية، في حين نجد أن إصدار المعايير قد غلبت

عليه الصيغة الاستقرائية، وبالتالي فقد تم **استخدام المنهجين معاً في مجال وضع المعايير بحيث يتم ما يلي:**

1. **استخدام المنهج الاستقرائي من خلال:**
   - تحديد الموضوعات المطلوب إعداد المعايير بشأنها، وإعداد مذكرة مناقشة تتضمن القضايا المقترحة في المعيار والبدائل الممكنة.
   - استقراء الممارسات التي تستخدم في التطبيق العملي وإعداد مسودة أولية للمشروع المقترح.
   - دراسة وتقييم هذه الممارسات لتحديد أفضلها والتصويت على الصياغة النهائية للمشروع المقترح.
2. **استخدام المنهج الاستنباطي من خلال:**
   - تحديد أهداف التقارير المالية، وما يرتبط بها من مفاهيم.
   - تحديد قواعد الاستنتاج (الفروض) التي تستخدم للوصول إلى تحقيق الأهداف.
   - حصر الموضوعات (المبادئ) المراد دراستها وتحليلها ومدى انسجامها مع الأهداف المطلوب تحقيقها.
   - تحديد قواعد الاستنتاج (الإجراءات) للوصول إلي المعايير التي تتسق مع الأهداف المطلوبة.

رابعاً: مفاهيم وأسس توحيد التطبيقات العملية للمعايير:

تبين لنا فيما سبق أن الغرض من تنظيم السياسة المحاسبية هو تحقيق حد أدني من التوحيد في مجال التطبيق العملي بهدف زيادة إمكانية الاعتماد على الأرقام المحاسبية في عقد المقارنات

الزمانية والمكانية وزيادة فاعلية تلك التقارير في تقييم اتخاذ القرارات ويجب أن يكون معلوماً أن هناك فرقا بين التوحيد والثبات فليس المقصود بالتوحيد أن يكون هناك ثبات مطلق في المعالجات المحاسبية لنفس الأحداث والظروف دون مراعاة لأثر تلك الاختلافات.

إن عدم مراعاة اختلاف الظروف والأوضاع يجعل الأرقام المحاسبية غير قابلة للمقارنة مما يفقدها أحد الخصائص الأساسية الهامة في مجال اتخاذ القرارات وعليه فإن المفهوم العلمي للتوحيد في مجال المحاسبة قد يتطلب منا معالجات محاسبية مختلفة لنفس الحدث أو العملية تبعاً لاختلاف الظروف والأوضاع المحيطة.

*** مفاهيم توحيد التطبيق في مجال المحاسبة:**

إن المفهوم العلمي لتوحيد التطبيقات في مجال المحاسبة يتطلب منا تحليل العمليات والأحداث من حيث كونها متشابهة أو غير متشابهة كما يتطلب تحديد أثر اختلاف الظروف والأوضاع المحيطة، فقد تكون الأحداث والعمليات من النوع البسيط أو المركب، ويقصد بالأحداث والعمليات البسيطة هي تلك التي لا يترتب عليها آثار اقتصادية مختلفة باختلاف الظروف والأوضاع المحيطة وأن هذه الاختلافات ليست ذات أهمية نسبية تذكر، وعلى ذلك يمكن معالجة الأحداث والعمليات البسيطة على أساس موحد على الرغم اختلاف الظروف والأوضاع المحيطة، ومن أمثلة ذلك: عمليات الشراء والبيع الآجل النقدي، سداد الديون وتحصيل الذمم، الإقراض والاقتراض، وغير ذلك من عمليات التبادل العادية التي لا يترتب عليها نتائج اقتصادية متعددة، ومؤدي ذلك أن تكون المعالجات المحاسبية للعمليات والأحداث المتشابهة والبسيطة على أساس موحد بصرف النظر من اختلاف الظروف والأوضاع المحيطة، أي أن التطبيق العملي لهذه العمليات يكون مباشراً ولا يحتاج إلى اجتهاد

أو تفسير ولعل ذلك ما يفسر لنا لجوء العديد من الدول إلي تطبيق هذا المفهوم على نطاق شامل بحيث يغطي كافة الوحدات التي تنتمي لقطاع معين وذلك كما هو النظام المحاسبي في الوحدات الإدارية الحكومية والنظام المحاسبي الموحد في جمهورية مصر العربية، أما العمليات والأحداث المركبة فهي التي تختلف آثارها ونتائجها الاقتصادية باختلاف الظروف المحيطة مما تستوجب معالجات محاسبية مختلفة أي أن التوحيد المحاسبي لهذا النوع من العمليات لا يمكن أن يكون مطلقاً فعند معالجة العمليات والأحداث المركبة يتعين على المحاسب دراسة ظروف الحال وتحديد المعالجة المحاسبية الملائمة وفيما يلي أمثلة لهذه العمليات:

1. استهلاك الأصول الثابتة: من المعلوم أن احتساب وتحديد طريقة استهلاك الأصول الثابتة يخضع لعدة عوامل أهمها نمط وكثافة استخدام الوحدة المحاسبية لهذه الأصول، سياسة الوحدة بالنسبة لأعمال الصيانة والتجديدات، فلو كان في نية الإدارة مثلاً الاستخدام المكثف لهذه الأصول فإن استخدام طريقة الاستهلاك المعجل يكون مناسباً، وبالتالي فإن هناك معالجات متعددة مثل استخدام طريقة القسط الثابت، استخدام طريقة القسط المتناقص، طريقة مجموع أرقام السنين، طريقة النفاذ، طريقة إعادة التقدير.
2. نشاط البحث والتطوير: إن دراسة ظروف الحال بالنسبة لنشاط البحث والتطوير قد يسفر عن اتباع إحدى البدائل المحاسبية التالية:

معالجتها على أنها خسائر في حالة خلوها من أي منافع حالية أو مستقبلية، معالجتها كمصروفات إدارية إذا اقتصرت منافعها على الفترة الحالية، معالجتها كمصروفات رأسمالية إذا تضمنت منافع متوقعة مستقبلية.

3. الاستثمار في الأوراق المالية: تتعدد المعالجات المحاسبية مع تعدد الظروف المحيطة فالاستثمارات المؤقتة تقوم على أساس التكلفة أو السوق أيهما أقل وهي الاستثمارات التي تقل نسبتها عن 20٪ من رأس مال الشركة المستثمر فيها والقابلة للتداول، وأن الإدارة قد قامت بشرائها بقصد بيعها في الأجل القصير.

أما الاستثمارات الدائمة فهي الاستثمارات التي لا تنوي الإدارة إعادة بيعها في الأجل القصير وإذا كان حجمها أقل من 20٪ فتقوم على أساس التكلفة أو السوق أيهما أقل، أما إذا بلغت 20٪ ولا تزيد عن 50٪ فتقوم على أساس حقوق الملكية أما إذا زادت عن 50٪ فتقوم أيضاً على أساس حقوق الملكية، إلا في حالة واحدة وهي حالة كون الشركة التابعة داخلة ضمن القوائم المالية الموحدة للمجموعة حيث يكون في هذه الحالة للوحدة المحاسبية حرية الاختيار بين طريقة التكلفة أو حقوق الملكية كأساس للإثبات في الدفاتر والإفصاح في ا لقوائم المالية، أي أن الاختيار في حالة الاستثمار بأكثر من 50٪ مشروط بأن تصدر الشركة المستثمرة (الأم) قوائم مالية موحدة، وفي حالة عدم إعداد القوائم المالية الموحدة للشركة الأم والشركات التابعة لها فإنه يجب في هذه الحالة أن يتم تقويم الاستثمارات الدائمة التي تزيد عن 50٪ وفقاً لطريقة حقوق الملكية.

4. عقود الإيجار طويلة الأجل: وهي العقود التي تستخدم حالياً كبديل لشـــراء وتملك الأصول الإنتاجية وهي عبارة عن اتفاق بين مؤجر (Lesser) ومستأجر (Lessee)، يمنح بموجبه المؤجر حق استخدام الأصل للمستأجر مقابل مبلغ نقدي يدفع دورياً خلال فترة معينة.

وتعد هذه العقود في جوهرها عملية تمويل رأسمالية يمنحها المؤجر إلى المستأجر وبالتالي فإن المعالجة المحاسبية لهذه العقود أن يتم رسملتها كأصل وقرض طويل الأجل في دفاتر

المستأجر، وأن يقوم المؤجر في نفس الوقت بإزالة تكلفة الأصل من قائمة مركزه المالي، ويوجد حالات كثيرة تختلط فيها عقود الإيجارة التشغيلية (Opearating leases) مع عقود الإجارة الرأسمالية (capital leases) وبالتالي هناك حاجة إلي تحديد الظروف والأوضاع التي تساعد في تحديد طبيعة عقد الإجارة لغرض تحديد المعالجة المحاسبية المناسبة سواء كانت إيرادية أو رأسمالية.

طبقاً للمعيار رقم (13) الصادر عن مجلس المعايير المحاسبية الأمريكي يجب أن يتوفر شرط واحد على الأقل من الشروط التالية حتى يستطيع المستأجر القيام برسملة الأقساط المتفق عليها خلال العقد باعتباره عقداً رأسمالياً:

1. أن ينص العقد على نقل ملكية الأصل إلي المستأجر بعد فترة.
2. أن يمنح العقد المستأجر حق شراء الأصل بسعر تحفيزي.
3. أن تساوي فترة العقد 75٪ أو أكثر من العمر الإنتاجي للأصل.
4. أن تكون القيمة الحالية للحد الأدنى من مدفوعات العقد مساوية لـ 90٪ أو أكثر من القيمة السوقية للأصل.
5. تقييم المخزون السلعي: حيث يتم معالجته بأسلوب الوارد أولاً صادر أولاً، أسلوب الوارد أخيراً صادر أولاً، أسلوب المتوسط المتحرك، التقويم وفق التكلفة المتغيرة أو وفق التكلفة الكلية.
6. الاعتراف بالإيرادات: وذلك إما على أساس البيع، أو أساس التحصيل، أو اساس إتمام الإنتاج.

مما سبق نجد أن الأحداث والعمليات المركبة لا يناسبها مفهوم التوحيد المطلق، فالتوحيد المحاسبي مشروط بتوافر ظروف ملائمة ومناسبة وهذا يستلزم دائما توصيف الظروف والأوضاع الملائمة لكل معالجة محاسبية.

ويعتمد تحديد الظروف على عناصر بيئية بعيدة عن سيطرة الإدارة ترتكز على قاعدتين رئيسيتين هما:

- ❖ ألا يترتب على مراعاة هذه الظروف اختيار طريقة محاسبية تزيد تكاليفها عن الفوائد المتوقعة.
- ❖ ألا يترتب على مراعاة هذه الظروف اختيار طريقة محاسبية ينتج عنها معلومات محاسبية على درجة منخفضة من إمكانية التحقق أو التثبت.

ومن الجدير بالذكر هنا أن هذا الوضع الأخير لتطبيقات مهنة المحاسبة واختيارنا لطريقة دون أخرى قد تعرض لانتقادات شديدة خاصة بعد ظهور حالات فشل بعض المنشآت على الرغم من أن القوائم المالية المنشورة لها كانت تؤكد على سلامة مراكزها المالية، وأنه قد تم تدقيقها من قبل مدققين مشهورين وطبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وهو الأمر الذي يستدعي التدخل الخارجي لتنظيم السياسة المحاسبية على مستوى المجتمع، ولكن الاتهامات ما زالت قائمة وتصب في انتقاد أوجه القصور الذي تعاني منها المحاسبة في التنبؤ بالفشل في الوقت المناسب، بسبب اعتمادها على المنهج العملي في بحوثها في حالات الفشل التي ظهرت في الولايات المتحدة الأمريكية في منتصف عام 2002 كحالة الشركة الأمريكية للطاقة (العملاقة) ENRON والتي أظهر مكتب التدقيق (آرثر أندرسون) أرباحاً صورية لها بمبالغ كبيرة على الرغم من الأوضاع المتردية التي كانت تعاني منها، وقد تكررت نفس الحالة في شركة WORLDCOM للاتصالات إلى جانب الفضائح المحاسبية لدى شركة صناعة الأدوية الأمريكية MERCK وبالتالي فإن الأمر يجب ألا يكون مقصوراً على التعددية والاختلاف في طرق المعالجة والقياس والتقويم، بل يجب توفر أساس علمي يتم الاستناد إليه عند المفاضلة بين البدائل المتاحة للاختيار.

*** الأثر المقارن لمفاهيم التوحيد:**

طبقاً لما سبق فإن هناك مفهومان للتوحيد:

أ- مفهوم مطلق وهو مفهوم لا يأخذ في الاعتبار اختلاف ظروف الحال عند توصيف المعالجة المحاسبية.

ب- مفهوم توحيد مقيد وهو مفهوم يأخذ في الاعتبار اختلاف ظروف الحال عند وصيف المعالجة المحاسبية الواجب اتباعها أي أنه طبقاً لهذا المفهوم تختلف المعالجات المحاسبية مع أي اختلاف جوهري في ظروف الحال.

ومن الجدير بالدراسة مقارنة أثر كل من هذين المفهومين في المجالات التالية:

1. أسس القياس والتقويم.
2. احتياجات مستخدمي التقارير المالية.
3. جودة المعلومات المحاسبية.
4. وظيفة ومسئولية المراجع.
5. فرض كفاءة الأسواق المالية.
6. الإطار المفاهيمي لنظرية المحاسبة.

فيما يتعلق بأسس القياس والتقويم، فإن المعالجة المحاسبية التي تقوم على أساس القيمة الجارية تتلاءم مع مفهوم التوحيد المقيد، في حين أن أساس التكلفة التاريخية يتلاءم مع مفهوم التوحيد المطلق، لأن تطبيق أساس القيمة الجارية يتطلب دراسة الظروف المحيطة باقتناء الأصول وكيفية استخدامها خلافاً لمبدأ التكلفة التاريخية الذي لا يتطلب ذلك الإجراء، أما فيما يتعلق باحتياجات مستخدمي القوائم المالية، نجد أن احتياجات هؤلاء المستخدمين متنوعة ولا توجد أرضية مشتركة تجمع كل الفئات والطوائف، مما يستدعي في ظل هذه

الظروف تطبيق منهج التوحيد المطلق، وعلى العكس من ذلك فهناك فريق آخر ينادي بإمكانية تحديد احتياجات رئيسية مشتركة لمستخدمي التقارير المالية، مما يلزم استخدام التوحيد المقيد لمقابلة هذه الاحتياجات.

أما بالنسبة لجودة المعلومات المحاسبية والمتمثلة بصفة خاصة بمدي الصدق في التعبير عن الظواهر الاقتصادية وقابلية المعلومات للتحقق والإثبات، فالتوحيد المطلق يحقق لنا خاصية القدرة على التحقق أو التثبت من سلامة المعلومات المحاسبية، في حين أن التوحيد المقيد يحقق لنا خاصية الصدق في تمثيل الحقائق الاقتصادية، أي أن التوحيد المطلق سوف يترتب عليه استبعاد مجالات الاجتهاد والتقدير الشخصي مما ينتج عنه معلومات محاسبية أكثر فائدة في مجال تحديد المسؤولية التاريخية لإدارة المنشأة تجاه المحافظة على الموارد الاقتصادية الموكلة إليها، وفي المقابل فإن التوحيد المقيد يتلاءم بشكل أكثر مع الوظائف غير التقليدية للمحاسبة، لأنه من خلال السماح باختلاف الطرق المحاسبية المطبقة وفقاً لظروف الواقع الاقتصادي، فإن المعلومات المحاسبية الناتجة تكون أكثر ملاءمة في مجال تقييم واتخاذ القرارات وبالتالي كفاءة توزيع الموارد المتاحة.

وبالنسبة لأثر المفهومين على وظيفة ومسئولية المراجع، فإن مفهوم التوحيد المقيد سوف يترتب عليه اتساع مسئولية المراجع، بحيث تشمل بجانب التحقق من سلامة الأرقام المحاسبية أهمية تحديد مدي ملاءمة المعالجات المحاسبية المتبعة للظروف والأوضاع المحيطة، مما يترتب عليه بطبيعة الحال ارتفاع تكاليف المراجعة التي تتحملها الوحدة المحاسبية ونطاق وأساليب عملية المراجعة.

أما بالنسبة لكفاءة سوق الأوراق المالية، نجد أن التوحيد المقيد يحقق الهدف المذكور حيث يعتبر أكثر ملاءمة لنوعية المعلومات المحاسبية التي تعبر بصدق على المخاطر المتعلقة ببدائل

الاستثمار، أما إذا نظرنا إلي كفاءة السوق باعتبارها أحد الفروض، فإنه في هذه الحالة لا يمكن خداع السوق بالاختلافات الناتجة عن البدائل المحاسبية ،مما يعني أن المستثمر قادر على إجراء التحليلات والتقييمات السليمة للأرقام المحاسبية، إن كل ما يحتاجه المستثمر في ظل هذه الفرضية هو المزيد من الإفصاح من السياسات المحاسبية المطبقة.

وأخيراً نجد أن الإطار المفاهيمي لنظرية المحاسبة سوف يختلف مع اختلاف مفهوم التوحيد، ففي ظل التوحيد المطلق لن يكون هناك حاجة لإطار مفاهيمي مفصل على عكس الحال بالنسبة لمفهوم التوحيد المقيد حيث أن مفهوم التوحيد المقيد يلقي على الإطار المفاهيمي عبئاً إضافياً يتعلق بتحديد القواعد التي يمكن الاعتماد عليها في ظل الظروف المحيطة التي تبرر إتباع البدائل المحاسبية المحددة من حيث تحديد مجالات استخدام كل سياسة والأسس التي تستند إليها في ظل الظروف المحيطة.

*** توحيد المعالجات المحاسبية في ظل التطبيق العملي:**

مما سبق تبين أن هناك نموذجين مختلفين لتنظيم السياسة المحاسبية هما نموذج التوحيد المطلق الذي يلائم الأحداث والعمليات البسيطة التي لا تتعدد فيها النتائج الاقتصادية الناتجة عنها نتيجة لتعدد الظروف والأوضاع المحيطة.

أما نموذج التوحيد المقيد فيناسب العمليات والأحداث المركبة.

وعلى الرغم من ذلك فإن الواقع العملي يشير إلي أن هناك مواقف لا يمكن حسمها بهذه البساطة، وإنما تتطلب ما يعرف بمنهج المرونة، ومن أمثلة ذلك:

1. طرق تقويم المخزون.
2. طرق حساب أقساط الإهلاك (قسط ثابت، قسط متناقص، قسط إعادة التقدير)

وعادة ما يكون استخدام التوحيد المطلق للمعالجات المحاسبية في التطبيق العملي مبنياً على أحد الأسباب الآتية:

1. الرغبة في اتباع سياسة الحيطة والحذر من حيث استبعاد أي أرباح أو مكاسب لم تتحقق بصرف النظر عن مدي قوة الاحتمالات المصاحبة لها.
2. الرغبة في تحقيق أكبر قدر من الموضوعية والقدرة على التحقق والإثبات للقياسات المحاسبية حتى لو كان ذلك على حساب مدى ملاءمة أو صدق هذه القياسات.
3. عندما تكون تكاليف تطبيق مفهوم التوحيد المقيد تفوق المنافع المتوقعة من هذا التطبيق.
4. عدم قدرة منظمي السياسة المحاسبية على تحديد الظروف الملائمة بتطبيق أسس المحاسبة البديلة.
5. توخي سهولة تطبيق النظام المحاسبي.

وبناءً على ما سبق لا يمكن القول بأن الهدف من تنظيم السياسة المحاسبية للمجتمع، واستخدام التوحيد المطلق أو المقيد للمعالجات المحاسبية والبحث عن الوضع الأمثل لن يحسم لنا كل المشاكل بشكل قاطع وللأبد، فإن ما تهدف إليه المهنة والمهتمين بشؤونها هو البحث عن أقصى ما يمكن تحقيقه من ضبط الممارسات المحاسبية في ظل الظروف والقيود القائمة، وإن التغير في البيئة المحاسبية يتطلب منا البحث باستمرار نحو التحديث سواء في مجال النظرية أو مجال التطبيق.

الفصل الثالث

الإطار المفاهيمي للنظرية المحاسبية

مقدمة.

أولاً: المفاهيم الخاصة بالأهداف.

ثانياً: المفاهيم الخاصة بطبيعة الوحدة المحاسبية.

ثالثاً: مفاهيم جودة المعلومات المحاسبية.

رابعاً: المفاهيم الخاصة بالقوائم المالية.

خامساً: مفاهيم عناصر القوائم المالية.

الفصل الثالث

الإطار المفاهيمي لنظرية للمحاسبة

مقدمة:

يشتمل الإطار الفكري لأي علم على العناصر التالية: (الأهداف – المفاهيم – الفروض – المبادئ) ويتكون الإطار المفاهيمي من كل من الأهداف والمفاهيم، أما البناء الرسمي للنظرية فيتكون من الفروض والمبادئ.

تعريف الإطار المفاهيمي للنظرية المحاسبية:

الإطار المفاهيمي هو عبارة عن نظام متماسك يشتمل على مجموعة مترابطة من المفاهيم الخاصة بأهداف وأساسيات العلم.

PROBLEMS. COHERENT SYSTEM OF INTERRELATED OBJECTIVES AND FUNDAMENTALS THAT IS EXPECTED TO LEAD TO CONSISTENT STANDARDS THE CONCEPTUAL FRAMEWORK IS A SOLVING OBJECTIVES GIVE DIRECTION, AND CONCEPTS ARE TOOLS FOR

أي أن الإطار المفاهيمي يعتبر ضرورياً لتحقيق ما يلي:

1. يعتبر أساس منطقي للتوصل إلى مجموعة متسقة من الفروض والمبادئ والمعايير المحاسبية.
2. يعتبر أساس منطقي للنهوض بالتطبيق العملي من خلال تقييم المبادئ والمعايير المعمول بها حالياً واستبعاد أي ممارسات غير منطقية كما يساهم في تضييق شقة الخلاف في الممارسات العملية.
3. المواجهة المنطقية والسريعة للقضايا الفكرية أو التطبيقية التي قد تستجد في المسقبل، وفيما يتعلق بالعناصر الأساسية للإطار المفاهيمي للنظرية المحاسبية فهي تتكون مما يلي:

- ❖ المفاهيم الخاصة بأهداف التقارير المالية.
- ❖ المفاهيم الخاصة بطبيعة الوحدة المحاسبية.
- ❖ المفاهيم الخاصة بجودة المعلومات المحاسبية.
- ❖ المفاهيم الخاصة بالقوائم المالية الأساسية.
- ❖ المفاهيم الخاصة بعناصر القوائم المالية.

أولاً: المفاهيم الخاصة بالأهداف:

من المعلوم أن المحاسبة هي نشاط خدمي، وأن المنتج النهائي لهذا النشاط هو مجموعة من التقارير المالية التي تعدها الإدارة لصالح أطراف متعددة داخل المنشأة وخارجها، وبالتالي فإن أهداف المحاسبة تنطلق من تحديد الوظائف الرئيسية التي تؤديها هذه التقارير، كما أنه من المعلوم أن هذه الأطراف هي:

- ❖ إدارة المنشأة وما يتبعها من محاسبين ومراجعين (المسئولة عن إعداد التقارير وتوصيلها إلي أصحاب المنشأة والجهات المستفيدة منها).
- ❖ مهنة المحاسبة والمراجعة والاتحادات المهنية المحاسبية (المسئولة عن فحص وتدقيق هذه التقارير كي تحظى بثقة الجهات المستخدمة لها، وعن تحديد وتطوير مبادئ ومعايير المحاسبة والمراجعة).
- ❖ مستخدمي التقارير المالية (المستفيدين منها خارج المنشأة).

اتجاهات تحقيق الأهداف:

إن اتجاهات تحقيق أهداف الفئات الثلاثة تشكل صعوبات عديدة، وبالتالي فإن من أهم المشاكل التي تثيرها عملية تحديد أهداف التقارير المالية، تنشأ من احتمالات تعارض وجهات

النظر الثلاثة، وما قد يفرضه ذلك من ضرورة تغليب وجهة نظر مجموعة على حساب أخرى، هذا ولإدراك طبيعة التغيرات التي طرأت على أهداف التقارير المالية نتعرض فيما يلي للتطورات التاريخية التي واكبت هذه التغيرات:

1- وجهة نظر إدارة المنشأة كانت الوجهة الغالبة والمسيطرة في تحديد أهداف المحاسبة في بداية الأمر، حيث كان إعداد التقارير المالية محكوماً بمدى استعداد المنشأة وقدرتها على الإفصاح، وبالتالي كان الهدف الأساسي للتقارير المالية هو الإفصاح عن مدى وفاء الإدارة بالتزاماتها ومسئولياتها اتجاه أصحاب الأموال، وبالتالي فهو إفصاح مرتبط بالعلاقة القانونية بين الملاك والإدارة لغرض إبراء مسؤولية الإدارة، ولكن هذه المرحلة تأثرت بغياب التأطير العلمي للممارسات المحاسبية مما أثر على فاعلية التقارير المالية وقدرتها على إظهار المعلومات المحاسبية بالشكل والمضمون الذي يهدف إليه الملاك، الأمر الذي أدى إلى التحول إلى المرحلة الثانية.

2- وجهة نظر المراجع الخارجي والاتحادات المهنية المحاسبية والتي أثرت على أهداف المحاسبة، وأصبح الهدف من التقارير المالية هو إظهار مدى عدالة الإفصاح ومدى اتفاقه مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، أي أن الاهتمام الأساسي أصبح يركز على إنتاج تقارير مالية تتسم بالموضوعية ومستندة على مبادئ المحاسبة المتعارف عليها، بغرض حماية المراجع الخارجي من أية مسئولية قد يتعرض لها، ولكن هذه الاتحادات قد فشلت في تطوير متطلبات المهنة ولم تتمكن من استبعاد الممارسات المحاسبية غير المرغوب فيها أو الحد من تطبيق تلك الممارسات، الأمر الذي أدى إلى زيادة الضغوط على المهنة خاصة في ظل سيطرة مكاتب التدقيق الثمانية الكبار في الولايات المتحدة الأمريكية على مجلس

المبادئ المحاسبية، وفي غياب مراعاة مصالح مستخدمي القوائم المالية، وبالتالي البدء في الاهتمام نحو آلية تحقيق مصالح مستخدمي تلك التقارير.

3- في هذه المرحلة أصبحت وجهة نظر مستخدمي التقارير المالية هي وجهة النظر السائدة حالياً في تحديد أهداف المحاسبة وهو ما يعرف بالاتجاه النفعي أو اتجاه فائدة المعلومات في اتخاذ القرارات، لأن الهدف الرئيسي من التقارير المالية يعتمد على المعلومات التي يحتاجها مستخدمو هذه التقارير، بحيث يقع على عاتق كل من المنشأة، والمهنة مسئولية توجيه وتطوير إمكانياتهم وقدراتهم نحو تحقيق هذه الاحتياجات، وبذلك فإن فائدة المعلومات المحاسبية تمحورت حول منفعة المعلومات المحاسبية وتحديد الصفات النوعية لتلك المعلومات والتي يجب أن تحقق متطلبات الجودة في التقارير المالية.

هذا وقد يكون مستخدمي التقارير المالية من داخل المنشأة أو خارجها، فالاستخدامات الداخلية للتقارير المالية هي استخدامات تتعلق بإدارة المنشأة وتدخل في نطاق ما يعرف بالمحاسبة الإدارية وهي استخدامات محددة ومعروفة ولا تثير مشكلة في مجال تحديد الأهداف، لأن إدارة المنشأة تستطيع تصميم وتشغيل نظام المعلومات طبقاً لاحتياجاتها.

أما بالنسبة للمستخدمين الخارجيين فإن بعضهم قد تكون لهم القدرة على الحصول على هذه المعلومات طبقاً لاحتياجاتهم، ومن أمثلة هذه المجموعة (مصلحة الضرائب، البنوك والمنشآت المالية، السلطة المشرفة على سوق الأوراق المالية، النقابات العمالية، إلخ.. ...).

أما المجموعة الأخرى من مستخدمي تلك التقارير فهي تلك التي لا يتوفر لها القدرة، لكي تملي احتياجاتها من المعلومات على إدارة المنشأة، فبالنسبة لهذه المجموعة تعتبر التقارير المالية التي تعدها الإدارة هي المصدر الأساسي للحصول على المعلومات التي يحتاجونها عن المنشأة، الأمر الذي يفرض توفر حداً أدنى من المعلومات والإفصاح عنها بالقدر الكافي لجميع المستخدمين.

*** أهداف التقارير الماليـة:**

إن تحديد أهداف التقارير المالية ذات الغرض العام تتطلب تحديد ووضع إطار لهذه الأهداف بغرض السعي نحو تحقيقها وهي:

- ❖ توفير المعلومات اللازمة للمستخدمين الخارجيين للتقارير المالية التي تفيدهم في اتخاذ القرارات الاستثمارية.
- ❖ توفير المعلومات التي تفيد في تقرير التدفقات النقدية الحالية وإمكانية التنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية.
- ❖ توفير المعلومات المتعلقة بموارد الوحدة المحاسبية والتزاماتها وأية تغيرات عليها.
- ❖ توفير المعلومات التي تفيد في تحديد درجة السيولة والمرونة لدى المنشأة، وتحديد مصدر الأموال وأوجه استخداماتها.
- ❖ توفير المعلومات التي تفيد في التقرير عن مسؤولية الإدارة وتقييم كفاءتها.
- ❖ توفير معلومات إضافية حول ملاحظات وتفسيرات الإدارة التي تزيد من فاعلية المعلومات ودرجة المنفعة المتوقعة منها.

ولكي تتوفر تلك الأهداف فإن الأمر يتطلب دراسة كل من الاعتبارات التالية:

الظروف البيئية المحيطة باستخدام التقارير المالية، أهم الفئات المستخدمة للتقارير المالية، محدودية استخدام المعلومات التي تتضمنها التقارير المالية.

وفيما يلي تحليلاً لطبيعة تلك الاعتبارات:

1- الظروف البيئية وأثرها في تحديد أهداف التقارير المالية:

- تؤثر الاعتبارات الاقتصادية والقانونية والسياسية والاجتماعية القائمة في أهداف التقارير المالية، ففي المجتمعات ذات الاقتصاد الحر توجد أسواق مالية متطورة ونشطة للتبادل تساهم في تعزيز تحقيق تلك الأهداف.

- يلعب مستوى إدراك الأفراد دوراً هاماً لدى اتخاذ قراراتهم الاقتصادية بما يحقق التخصيص الأمثل لمواردهم.
- تلعب الأسواق دوراً رئيسياً في توجيه المدخرات نحو الاستثمار في الوحدات التي تستخدم الموارد بدرجة أكبر من الكفاءة والفاعلية، ومما لا شك فيه أن توفير هذه المعلومات سوف يزيد من كفاءة هذه الأسواق في تخصيص الموارد، وعليه فإنه طبقاً لمقتضيات الظروف البيئية يمكن القول أن الهدف الأساسي للتقارير المالية هو توفير المعلومات الملائمة والمفيدة لمستخدمي هذه المعلومات الذين يتخذون قراراتهم الاقتصادية.

2- فئات مستخدمي التقارير المالية:

- يمكن تحديد احتياجات مشتركة لمستخدمي التقارير المالية، ذات الاستخدام العام وفي نفس الوقت تتضمن معلومات ملائمة لهذه الاحتياجات المشتركة لهم مثل (المستثمرون الحاليون والمرتقبون، والمقرضون الحاليون والمرتقبون، الموردون والعملاء والعاملون).
- ينظر المستثمرون الحاليون إلى التقارير المالية على أنها المصدر الأساسي للمعلومات التي تساعدهم في اتخاذ قراراتهم من حيث استمرارية حيازتهم للحقوق التي يمتلكونها في المنشأة، وقدرة الإدارة الحالية للمنشأة على تصريف أمورها، كما أن المستثمرون المرتقبون ينظرون إلي التقارير المالية لغرض تحديد حجم وطبيعة التدفقات النقدية التي يتوقع أن تؤول إليهم نتيجة تلك الاستثمارات.
- المقرضون الحاليون والمرتقبون ينظرون إلي التقارير المالية على أنها المصدر الأساسي للمعلومات التي تساعدهم على فهم أوضاع المنشأة من حيث منح الائتمان والضمانات

ومعدل العائد وشروط السداد وتواريخ الاستحقاق أي بمعني تقييم قدرة المنشأة على توليد تدفقات نقدية تضمن لهم حقوقهم.

- تنصب اهتمامات الموردين والعملاء والعاملين، حول مدى ربحية علاقاتهم الحالية والمرتقبة مع المنشأة، وقدرة المنشأة على الاستمرار في تحقيق احتياجات هذه الفئات وتوليد تدفقات نقدية وضمان استمراريتها.

3- محدودية المعلومات التي توفرها التقارير المالية:

- أن التقارير المالية لا يمكنها توفير كل المعلومات اللازمة عن التغيرات والأحداث التي تعد على جانب كبير من الأهمية بالنسبة لمستخدمي هذه التقارير.
- أن المعلومات التي تتضمنها هذه التقارير هي معلومات تتعلق بأحداث تاريخية وقعت فعلاً مما تستوجب إجراء التحليلات والتنبؤات اللازمة بشأنها.
- ليس بمقدور المحاسبة الفصل بين أداء الإدارة وبين أداء المنشأة، لأن نجاح أو فشل المنشأة إنما يتوقف على كبير على المتغيرات الخارجية، والتي لا يكون لإدارة المنشأة القدرة على السيطرة أو التأثير عليها، وعليه فإن المعلومات الواردة بالتقارير المالية تقتصر على تقييم أداء الإدارة بمعزل عن أداء المنشأة.
- التقارير المالية ذات الغرض العام لا توفر معلومات عن المتغيرات التي لا يمكن قياس آثارها المالية، وبالتالي فإنها لا تحتوي على مقاييس مباشرة تفيد في تقدير المنافع والتكاليف الاجتماعية وكذلك المخاطر التي ترتبط بحقوق الملكية.

هذا ومن الجدير بالذكر أن مجلس معايير المحاسبة المالية FASB قد قام في إطار صياغته للإطار المفاهيمي للمحاسبة بالاعتماد على ثلاث دراسات أساسية تمثلت في كل من:

1. تقرير لجنة ASOBAT الصادر عن الجمعية الأمريكية للمحاسبة AAA عام 1966م.

2. تقرير لجنة الشركات الصادر عن معهد المحاسبين القانونيين في انجلترا وويلز ICAEW عام 1975م.
3. تقرير لجنة تروبلود الصادر عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA عام 1973م وقد كان أهم هذه التقارير تلك الصادرة عن لجنة تروبلود (true blood) وحددت فيه 12هدفاً للقوائم المالية كانت الأساس الذي بنيت عليه الكثير من الآثار المحاسبية الواضحة كما يلي:

- ✓ **الهدف الأول**: إن الهدف الأساسي للقوائم المالية هو توفير معلومات مفيدة في مجال اتخاذ القرارات الاقتصادية.
- ✓ **الهدف الثاني**: خدمة المستخدمين الذين ليس لديهم القدرة أو الإمكانيات على طلب المعلومات مباشرة مما يجعلهم يعتمدون على القوائم كمصدر أساس لتوفير المعلومات.
- ✓ **الهدف الثالث**: تقديم المعلومات المفيدة للمستثمرين والمقرضين من أجل عقد المقارنات وعمل التنبؤات اللازمة وإجراء التقييمات للتدفقات النقدية المتوقعة من حيث المبالغ والتوقيت ونسبة عدم التأكد.
- ✓ **الهدف الرابع**: هو تزويد مستخدمي القوائم المالية بالمعلومات اللازمة لإجراء التنبؤات وعقد المقارنات وتقييم قدرة المنشأة على تحقيق الدخل (القدرة الكسبية).

  أي أن هذا الهدف يشير إلي أن تدفقات الدخل تعتبر أساس أفضل للتنبؤ وعقد المقارنات وتقييم قدرة المنشأة على تحقيق الدخل.
- ✓ **الهدف الخامس**: هو توفير المعلومات اللازمة لتقييم قدرة المنشأة على الاستخدام الكفؤ (efficient) والفعال (effective) للموارد الاقتصادية المتاحة، أي أن هذا

الهدف يشير إلى الحاجة لتقييم أداء الإدارة نحو الاستخدام الأمثل للموارد وليس مجرد مسؤوليتها التقليدية تجاه صيانة وحماية الأصول.

- ✓ **الهدف السادس**: توفير معلومات واقعية وتفسيرية عن العمليات والأحداث الأخرى التي تساعد في التنبؤ، والمقارنة، والتقييم لقدرة المنشأة على تحقيق الدخل، والإفصاح عن الفروض الأساسية المتعلقة بالتقييم والتنبؤ والتقدير.
- ✓ **الهدف السابع**: تقديم قائمة المركز المالي بحيث تكون مفيدة في مجال التنبؤ والمقارنة وتقييم قدرة المنشأة على تحقيق الدخل، ولتحقيق ذلك يلزم التقرير في هذه القائمة عن دورات النشاط غير التامة حتى تاريخ الإعداد وأن تكون القياسات على أساس القيم الجارية، كذلك يحدد الهدف بأن يكون التبويب لعناصر الأصول والخصوم على أساس درجة السيولة التي يتمتع بها العنصر.
- ✓ **الهدف الثامن**: تقديم قائمة بالدخل الدوري بحيث يمكن الاعتماد عليها في عمل التنبؤات والمقارنات وتقييم لقدرة المنشأة على تحقيق الدخل في المستقبل، أي أنه يلزم التقرير عن نتائج العمليات والأحداث التي تمثل دورات النشاط التامة، وكذلك تقدير نتائج النشاط للدورات غير التامة حتى تاريخ الإعداد، كما يلزم التقرير عن التغيرات التي طرأت على القيم الواردة في قائمة المركز المالي.
- ✓ **الهدف التاسع**: تقديم قائمة بالأنشطة المالية بحيث يمكن الاستفادة منها في عمل التنبؤات والمقارنات والتقييم للقدرة الإيرادية للمنشأة، ويلاحظ هنا أن دورات النشاط المالي تعتبر أقصر دورات النشاط إذا ما قورنت بدورات نشاط أخري كدورات الحصول على الأصول الثابتة واستخدامها، أي أن هذه القائمة يتم التقرير

فيها من وقائع متعلقة بالعمليات والأحداث ذات الآثار النقدية المتحققة فعلاً أو وجود احتمال كبير في تحققها.

- ✓ **الهدف العاشر**: تقديم قائمة بالتقديرات المالية المتصلة بالمستقبل، إن مثل هذه القائمة تساعد على التنبؤ بتقييم الأحداث الاقتصادية المتوقعة خدمة لمستخدمي القوائم المالية.
- ✓ **الهدف الحادي عشر**: توفير معلومات مفيدة في مجال تقييم كفاءة الإدارة في استخدام الموارد الاقتصادية المتاحة ومدى فاعليتها لتحقيق أهداف التنظيم.
- ✓ **الهدف الثاني عشر**: هو يتعلق بالتقرير عن الأنشطة التي تقوم بها المنشأة، والتي يكون لها أثر على المجتمع، ومن الطبيعي أن تكون هذه الآثار قابلة للقياس الكمي حتى يمكن التقرير عنها ويعتبر هذا الهدف إشارة صريحة إلي المسؤولية الاجتماعية للوحدات الاقتصادية.

- أما فيما يتعلق بجهود مجمع المحاسبين القانونيين بإنجلترا وويلز التي قام بها عام 1975م فقد تركزت على أوجه القصور في الأهداف الواردة في تقرير لجنة تروبلود من خلال الاهتمام بالمسؤولية الاجتماعية للمحاسبة في القوائم التالية:

1. قائمة لبيان القيمة المضافة وكيفية توزيعها على عوامل الإنتاج المختلفة.
2. قائمة لبيان شؤون العمالة خاصة فيما يتعلق بالإنتاجية والكفاية والعلاقات الصناعية.
3. قائمة لبيان حجم المعاملات مع الحكومة كالإعانات والمنح والضرائب والتأمينات الاجتماعية.

4. قائمة لبيان المعاملات مع العالم الخارجي والتي تمت بعملات أجنبية والمتعلقة بالإقراض والاقتراض.
5. قائمة لبيان التوقعات المستقبلية لمستويات الأرباح والعمالة والاستثمار.
6. قائمة لبيان أهداف النشاط كما تحددها الإدارة مع إعادة النظر في تلك الأهداف دورياً.

- هذا وفي مجال تحقيق تلك الأهداف وفي خطوة تالية قام مجلس معايير المحاسبة الأمريكي FASB بنشر إصدارين الأول في نوفمبر 1978م، يتعلق بأهداف التقارير المالية في المشروعات التجارية، والثاني في ديسمبر 1980م ويتعلق بأهداف التقارير في المشروعات غير التجارية أو التي لا تهدف إلي تحقيق الربح كما يلي:

❊ **الإصدار الأول: ويتعلق بالأهداف في الوحدات أو المشروعات التجارية (الاقتصادية) الصادر في عام 1978م وهي:**

1. توفير المعلومات التي تفيد مستخدمي القوائم المالية في ترشيد القرارات الاستثمارية والائتمانية الخاصة بهم.
2. توفير المعلومات التي تفيد في تقدير التدفقات المستقبلية، فالمستثمرون الحاليون والمرتقبون والدائنون يهمهم الحصول على تدفقات نقدية متمثلة في الأرباح الموزعة والفوائد على السندات.
3. توفير المعلومات المتعلقة بموارد المنشأة والتزاماتها والتغيرات التي طرأت على هذه الموارد والإلتزامات، إن هذه المعلومات سوف تساعد المستثمرين والدائنين وغيرهم على تحديد مواطن القوة والضعف واحتمالات مواجهة حالات العسر المالي.

4. توفير المعلومات التي تفيد في تقييم أداء المنشأة وتحديد أرباحها، حيث يعتمد تقييم أداء المنشأة على مقاييس الربح الدوري ومكوناته، وهنا نجد أن مقاييس الربح المعدة طبقاً لمبدأ الاستحقاق تعطي مؤشراً أفضل لأداء المنشأة لأنه يربط بين المجهودات والإنجازات، وبالتالي يعتبر أساساً سليماً للتنبؤ بالتدفقات النقدية المتوقعة.
5. توفير المعلومات التي تفيد في تحديد درجة السيولة والأعباء وتدفق الأموال الصادرة والواردة.
6. توفير المعلومات التي تفيد في التقرير عن مسؤولية الإدارة وتقييم كفاءة أدائها وتحديد مسئولياتها ومدي نجاحها في المحافظة على موارد المنشأة.
7. توفير معلومات تتعلق بملاحظات وتفسيرات الإدارة التي ترى أهميتها لمستخدمي التقارير بغرض زيادة المنفعة التي تتضمنها.

*** الإصدار الثاني: ويتعلق بالأهداف في الوحدات غير الاقتصادية الصادر في عام 1980م وهي:**

1. يجب أن توفر التقارير المالية معلومات مفيدة في مجال ترشيد القرارات للذين يقومون بتدبير الموارد المالية، ومدى قدرة الوحدة على الاستمرار في تقديم الخدمات.
2. يجب أن توفر التقارير المالية المعلومات المفيدة لمقدمي الأموال الحاليين والمرتقبين للوقوف على مدى قيام الإدارة بمسئولياتها وتقييم أدائها، مما يلزم التقدير بصفة خاصة عن مدي التقيد بالحدود المفروضة على استخدام الموارد، كما يلزم الإفصاح عن مدى نجاح الإدارة في تحقيق الأهداف.
3. يجب أن توفر التقارير المالية معلومات عن الموارد الاقتصادية المتاحة وعن الإلتزامات القائمة على هذه الموارد وعن صافي الموارد القائمة وكذلك عن التغيرات التي طرأت عليها.

4. يجب أن توفر التقارير المالية معلومات مفيدة لتقييم الأداء الدوري للوحدة المحاسبية، مما يتعين الإفصاح عن التغيرات التي تحققت في صافي الموارد ويعتبر أساس الاستحقاق هو الأساس الملائم لقياس التغيرات الموجبة والسالبة لموارد الوحدة.
5. يجب أن توفر التقارير المالية معلومات مفيدة للتعرف على مصادر الحصول على النقدية وغيرها من الموارد وكذلك أوجه استخداماتها.
6. يجب أن توفر التقارير المالية معلومات تتعلق بأي إيضاحات أو ملاحظات ترى إدارة الوحدة أنها تساعد مستخدمي التقارير في اتخاذ قراراتها.

ثانياً: المفاهيم الخاصة بطبيعة الوحدة المحاسبية:

يعتبر تحديد مفهوم الوحدة المحاسبية أساساً للتعامل مع بعض الأحداث الاقتصادية وطريقة معالجتها وما ينطوي عليه من آثار من حيث الموارد والالتزامات، فالوحدة المحاسبية هي دائرة نشاط معين يلزم إخضاعه للمنهج المحاسبي أن مفهوم الوحدة المحاسبية يختلف حسب طبيعة هذه الوحدة، حيث يمكن أن تتخذ أحد الأشكال التالية:

- من حيث الشكل القانوني أو التنظيمي هناك مشروعات فردية وشركات أشخاص وشركات أموال.
- من حيث النطاق فقد تتمثل الوحدة المحاسبية في اعتماد من المال المخصص لمواجهة غرض معين، أو قد تتمثل في فرع أو شركة قابضة أو تابعة أو تتمثل في الاقتصاد القومي.
- من حيث الهدف الذي تسعي إليه، فمنها من يهدف إلي الربح، أو لا تهدف إلى ذلك، ومنها من يهدف إلي أغراض اقتصادية أخرى.

ونظراً لتعدد خصائص الوحدة المحاسبية تتعدد المفاهيم الخاصة بها على النحو التالي:

1-مفهوم حقوق الملكية:

ليس هناك خلاف حول أن الوحدة المحاسبية هي شخصية مستقلة، ولكن الاختلاف حول طبيعة هذه الشخصية، وطبقاً لمفهوم حقوق الملكية (أصحاب المشروع) تعطي الأهمية لعنصر الملكية باعتباره الجوهر والمحور الأساس في مدى نجاح أو استمرار المشروع، وقد ظهرت وجهة النظر هذه منذ القرن التاسع عشر حيث كان التنظيم السائد يغلب عليه المنشأة الفردية أو شركات الأشخاص، ويرى مؤيدو هذا المفهوم أنه يجب تفسير الظواهر المحاسبية من وجهة نظر أصحاب المشروع، وفيما يلي أهم النتائج المترتبة على ذلك:

- بالنسبة للأصول: تعتبر الأصول ملكاً لصاحب المشروع وليست ملكاً للمشروع، أي أن أصول المشروع ليست مملوكة لكل أصحاب الأموال في الشركة (مثل الدائنين)، حيث أن هناك فرقاً بين ملاك المشروع ودائنيه في ملكية أصوله.
- بالنسبة للخصوم: تعتبر الخصوم التزامات على صاحب المشروع وليست التزامات على المشروع، فمسؤولية المالك غير محدودة ولا تقتصر على رأس المال المستثمر في المشروع.
- بالنسبة لمعادلة الميزانية: يكون التركيز على حقوق أصحاب المشروع وتكون معادلة الميزانية كالآتي: (حقوق الملكية= الأصول – الخصوم) وهي تساوي صافي الثروة.
- بالنسبة للإيرادات: تمثل الإيرادات عناصر موجبة في حساب رأس المال (حق الملكية).

- بالنسبة للمصروفات: تمثل المصروفات عناصر سالبة في حساب رأس المال (حق الملكية).
- بالنسبة لنتائج الأعمال: يتم تحديد نتائج الأعمال عن طريق مقارنة المركز المالي في بداية ونهاية الفترة المحاسبية، وبالتالي فهو يتمثل في الربح أو صافي الزيادة في حقوق الملكية.

وحول ما سبق يتبين أن اهتمام مفهوم حقوق الملكية ينصب حول الميزانية حيث تعد قائمة المركز المالي بهدف قياس التغيرات في ثروة أصحاب المشروع المستثمرة فيه، وينظر إلى الإيرادات والمصروفات باعتبارها زيادة أو نقصاً في الثروة أو حق الملكية، أما صافي نتيجة الدورة المحاسبية من ربح أو خسارة فتنعكس على التغيرات في حق الملكية بين بداية الفترة ونهايتها.

ومن الجدير بالذكر أن الربح طبقاً لوجهة نظر حقوق الملكية (أصحاب المشروع) هو ربح شامل أو أياً كان مصدره بعد تغطية كافة عناصر ا لتكاليف، وبصفة خاصة الفائدة التي تتحملها المنشأة نتيجة للاقتراض، وكذلك الضرائب على الأرباح، كما تعتبر التوزيعات في حكم المسحوبات مما يؤدي إلي تخفيض حقوق الملكية.

2. مفهوم الشخصية المعنوية:

بدأ هذا المفهوم يسود في بداية القرن العشرين إثر ظهور شركات الأموال الضخمة والمشروعات الاقتصادية، وزيادة عددها وحجمها والتي تحتاج إلى تمويل أكبر، وبتطبيق مفهوم الشخصية المعنوية نجده يتميز بالسمات التالية:

- يعني هذا المفهوم أن المشروع له شخصية معنوية ذات وجود قانوني قائم بذاته وله ذمة مالية يمكنه التملك والتقاضي منفصلاً عن الذمة المالية للمالكين.

- ساد هذا المفهوم في الفكر المحاسبي وأصبح رأس المال المقترض يستوي مع رأس المال المملوك من حيث فاعليته في تحريك النشاط، فضلاً عما نجده من تجزئة رأس المال المملوك والمقترض، وسهولة تداوله في سوق الأوراق المالية.
- كثرة عدد الأشخاص أصحاب المصلحة في الوحدة المحاسبية، وتغيير هويتهم في بشكل مستمر مما يجعل قيامهم جميعاً بمهام الإدارة أمراً مستحيلاً، أي أن مفهوم الشخصية المعنوية يأخذ بوجهة نظر الإدارة.

وفيما يلي أهم النتائج التي تترتب على ذلك المفهوم:

- **بالنسبة للأصول**: تعرف الأصول وفقاً لهذا المفهوم بأنه كل شيء له قدرة على الإنتاج ويقدم منفعة اقتصادية للمنشأة ويساهم في تحقيق الأرباح، وتعتبر الأموال أو الموارد التي يستخدمها المشروع في نشاطه هي ملك المشروع باعتباره شخصية معنوية، وأن أصحاب المشروع لهم الحق على هذه الأصول متمثلاً في الأرباح عند تقديرها أو التصفية عند الانقضاء، كما أن المقرضين (حملة السندات) لهم الحق على هذه الأموال متمثلاً في العوائد المحققة لهم والمتفق على تحديدها.
- **بالنسبة للخصوم**: تعتبر أموال والتزامات على المشروع، ولا يمكن الرجوع بها على الأموال الخاصة بأصحاب المشروع، وهذه الالتزامات متمثلة في حقوق أصحاب المشروع وفي حقوق الغير.
- **بالنسبة لمعادلة الميزانية**: تعتبر معادلة الميزانية تعبيراً عن وجهة نظر الإدارة فهي الوكيل عن أصحاب الحقوق في المشروع، وتأخذ الشكل التالي:

(مجموع الأصول = مجموع الخصوم).

(مجموع الأصول = مجموع الحقوق بما في ذلك الالتزامات).

أو (أوجه استخدام الأموال = مصادر الأموال).

- **بالنسبة للإيرادات**: تعتبر الإيرادات هي مجموع القيم المالية التي تستحق للمشروع نظير تأدية خدماته أو بيع منتجاته للغير، فهي تدفقات دخل موجبة، وليس مجرد تغيرات في حساب رأس المال، وبالتالي فهي تعبر عن قيمة الإنجازات المحققة نتيجة للجهود المبذولة نحو تحقيق أهداف المشروع.
- **بالنسبة للمصروفات**: تعتبر المصروفات هي تكلفة الحصول على الإيرادات، أي المجهودات التي بذلت للحصول على الإيرادات مما يعني وجود العلاقة السببية بينهما، فهي تدفقات دخل سالبة، وليست مجرد تغيرات سالبة في حساب رأس المال.
- **بالنسبة لنتائج الأعمال**: تعتبر محصلة المقابلة بين الإيرادات والمصروفات، وليست مقارنة صافي الأصول بين تاريخيين متعاقبين، أي أن الهدف قد أصبح الحكم على مدى كفاءة الإدارة في استثمار الأموال الموكلة إليها من قبل المساهمين والمقرضين.
- **بالنسبة للتأثير على الوظيفة المحاسبية**، فإن القياس المحاسبي يتم وفق فروض ومبادئ ومعايير يتفق عليها وإعداد تقارير مالية مدققة من مدققين خارجيين وإبلاغ نتائجها والإفصاح عنها إلى كافة المستخدمين لهذه التقارير من مساهمين ومستثمرين وغيرهم بهدف توجيه النشاط الاقتصادي وضمان استمرارية المنشأة في السوق.
- **بالنسبة لتقسيم قائمة الدخل**، فتقسم إلى مرحلتين: الأولى وتتعلق بربح العمليات الجارية والتي تنشأ بسبب العمليات الطبيعية والاعتبارية للمنشأة وهي التي تعد مقياساً لتقييم مستوى كفاءة الإدارة وأساساً لعمليات المقارنة والتنبؤ سواء للمنشأة نفسها أو مع المنشآت المماثلة.

وفي مجال المقارنة بين أثر مفهوم حقوق الملكية ومفهوم الشخصية المعنوية يلاحظ على النتائج السابقة ما يلي:

- أن وجهة نظر الشخصية المعنوية تعطي الأولوية من حيث الاهتمام إلى قائمة الدخل وقياس نتائج الأعمال خلافاً لمفهوم حقوق الملكية التي تعطي الأولوية من حيث الاهتمام لقائمة المركز المالي.
- هناك العديد من الممارسات المحاسبية التي تعتمد في تأصيلها العلمي على اختيار مفهوم معين دون الأخر، فمثلاً يعتبر استخدام طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً LIFO أكثر اتفاقاً مع وجهة نظر مفهوم الشخصية المعنوية لأنها تؤدي إلي قياس أفضل للدخل الدوري، الأمر الذي يفسر انتشار تطبيق هذا المفهوم في الحياة العملية ودعم المجمعات المهنية نحو تطبيقه، في حين أن طريقة الوارد أولا صادر أولاً FIFO تعتبر أكثر اتفاقاً مع وجهة نظر أصحاب المشروع (حقوق الملكية) لأنها تحقق قيماً لعناصر الأصول في قائمة المركز المالي أكثر تعبيراً عن القيم الجارية لهذه الأصول، كما في حالة تقديم المخزون السلعي.
- أن تقييم الأصول من وجهة نظر أصحاب المشروع (حقوق الملكية) تتفق أكثر مع استخدام القيم الجارية، في حين أن وجهة نظر الشخصية المعنوية تتفق أكثر مع استخدام أساس التكلفة التاريخية لأنها تركز على ربح التشغيل.
- لعل من أهم النتائج المترتبة على الأخذ بمفهوم معين من مفاهيم الوحدة المحاسبية، هو ذلك الأثر الناتج عن تحديد مفهوم الربح والعناصر المكونة له، فمثلاً قد يقصد بمفهوم حقوق الملكية (أصحاب المشروع) حملة الأسهم العادية والممتازة، وقد يقصد به أصحاب الحقوق المتبقية (الأسهم العادية) وأن هذا الاختلاف له تأثير على مفهوم مكونات الربح المحاسبي، فالربح من وجهة نظر حملة الأسهم أشمل من الربح من وجهة نظر أصحاب الحقوق المتبقية لأن الربح من وجهة النظر الأخيرة تعتبر

توزيعات الأسهم الممتازة تكلفة يتعين استنزالها قبل الوصول إلي الربح الصافي. كما قد يتسع مفهوم حقوق الملكية بحيث يشمل المستثمرين على اختلاف طوائفهم مثل حملة الأسهم العادية، حملة الأسهم الممتازة، حملة السندات أو أصحاب القروض طويلة الأجل، وفي هذه الحالة يعتبر الربح الصافي هو الربح الذي يتم التوصل إليه قبل خصم فوائد السندات أو فوائد القروض طويلة الأجل حيث يعتبر في هذه الحالة توزيعاً للربح وليست من عناصر المصروفات.

- إن مفهوم الشخصية المعنوية يركز على المنشأة ككل وليس على الإدارة حيث ينظر إلي الوحدة المحاسبية على أنها تنظيم اجتماعي يسعى لتحقيق مصالح أطراف عديدة تتمثل في الملاك، المقرضين، الحكومة، العاملين، الإدارة، المجتمع، أي أنه نواة المحاسبية عن المسؤولية الاجتماعية.

3. مفهوم الإعتمادات أو الأموال المخصصة:

إن الأساس في عملية المحاسبة وفقاً لهذا المفهوم لا ينصرف نحو ملاك المشروع كما في حالة مفهوم حقوق الملكية، ولا ينصرف نحو المنشأة نفسها كما في حالة الشخصية المعنوية، ولكن الأساس هنا ينصرف نحو مجموع الأصول، أو الحقوق المترتبة على هذه الأصول ويعتبر هذا المفهوم هو التفسير المناسب لطبيعة الوحدات الإدارية التي تمثل الجهاز الإداري والحكومي للدولة، وفيما يلي أهم النتائج المترتبة على هذا المفهوم:

- أن الوحدة الإدارية ليست ذات شخصية معنوية مستقلة بدليل أن الفائض أو العجز في أموال الوحدة يتم تسويته عن طريق الخزانة العامة.
- لا توجد علاقة السببية بشكل قاطع بين الإيرادات والمصروفات كما ليست للوحدة الإدارية رأس مال بالمفهوم التجاري المألوف.

- بالنسبة لطبيعة الوحدة المحاسبية: تعرف الوحدة المحاسبية بأنها مجموعة من الأموال المخصصة لتأدية نشاط معين، بموجب قيود محددة على قيمة كل مصروف ومجال إنفاقه، فهي بذلك مجرد اعتماد مالي.
- بالنسبة للأصول: هي مجموعة من الموارد المعتمدة للوحدة لاستخدامها في مجال محدد، فهي عبارة عن إيرادات مستحقة، والتي يتم تخصيصها وتحصيلها خلال فترة معينة.
- بالنسبة للخصوم: هي تتمثل في الاعتمادات المحددة لكافة مجالات الإنفاق المختلفة، فهي مصروفات مستحقة خلال الفترة المحاسبية وفقاً للقيود الموضوعة على المصروف ومجال إنفاقه.
- بالنسبة لمعادلة الميزانية تكون كالآتي:

  الإيرادات المقرر تحصيلها = الاعتمادات المخصصة لأوجه الإنفاق

  أو الأموال المخصصة للوحدة = القيود المحددة لاستلام تلك الأموال

  أو الأصول = القيود والالتزامات على هذه الأصول
- بالنسبة للإيرادات والمصروفات: تمثل إيرادات الوحدة ذلك الجزء من الإيرادات الذي تم تحصيله من الإيرادات المقررة، أما المصروفات فتمثل ذلك الجزء الذي تم إنفاقه فعلاً من الإعتمادات المخصصة، فالإيرادات والنفقات عبارة عن تدفقات نقدية داخلة وخارجة دون وجود ارتباط سببي بينهما.
- بالنسبة لنتائج الأعمال: يركز المفهوم على مدى التزام الوحدة المحاسبية وتقيدها بالحدود المقررة في استخدام الموارد المخصصة حسب الإعتمادات، وبالتالي لا يوجد مقابلة بين الإيرادات والمصروفات بالمعنى المتعارف عليه محاسبياً.

ثالثاً: مفاهيم جودة المعلومات المحاسبية:

تعرضنا فيما سبق إلى تحديد أهداف التقارير المالية بإعتبارها نقطة البداية في تطبيق منهج منفعة المعلومات، حيث أن تحديد الأهداف يؤدي إلي تحديد وتقييم البدائل المحاسبية التي يتم المفاضلة بينها لاختيار أفضل الطرق والأساليب المناسبة للقياس والإفصاح، وكانت أول دراسة قدمت في هذا الخصوص من قبل الجمعية الأمريكية للمحاسبة AAA بعنوان (بيان حول النظرية الأساسية للمحاسبة) ASOBAT والتي تعد أول تحول بحثي اتجاه النفعية وقررت هذه الدراسة أربعة صفات لتقييم منفعة (جودة) المعلومات المحاسبية وهي الملاءمة والقابلية للتحقق، والتحرر من التحيز، والقابلية للقياس الكمي، وفي ضوء ذلك يبقى السؤال الذي يثور ما هي فائدة البحث عن جودة المعلومات، وللإجابة على ذلك يمكن القول أنه في ضوء تعدد البدائل المحاسبية ولإمكانية اختيار الأفضل منها والأكثر نفعية للمستخدمين، كما أن الخصائص النوعية للمعلومات سوف تكون أكثر فائدة أيضاً للجهات المسؤولة عن وضع المعايير FASB وكذلك الجهات المسؤولة عن وضع وإعداد التقارير المالية (مهنة المحاسبة)، بالإضافة إلى الفائدة في مجال تقييم نوعية المعلومات التي تنتج عن تطبيق الطرق والأساليب المحاسبية البديلة.

هذا وقد قدمت FASB في بيانها حول الخصائص النوعية للمعلومات تحليلاً لتلك الخصائص كما يلي:

- ❖ تتحدد الخصائص الذاتية التي تتسم بها المعلومات المحاسبية المفيدة، أي جودة المعلومات المحاسبية في ضوء:
  - ملاءمة المعلومات relevance.
  - درجة الثقة reliability.

❖ هناك خصائص أخرى تتعلق بمتخذي القرارات (مستخدمي التقارير) فلا تتوقف فائدة المعلومات على توفر خصائصها الذاتية الأساسية وإنما الأمر يتطلب إلى جانب ذلك توفر خصائص تتعلق بمستخدم هذه المعلومات، حيث أن إدراك وفهم مستخدم المعلومات يؤثر بصورة مباشرة على مضمون القوائم المالية الأساسية ذات الغرض العام، وبالتالي يؤثر على مستوى الإفصاح الذي يتعين مراعاته في تلك القوائم، كما أن مفهوم المعلومات المحاسبية والإفصاح عنها قد تطور بتطور الفكر المحاسبي وهو يتوقف أيضاً على توعية مستخدم هذه المعلومات وما إذا كان مستثمراً عادياً أم مستثمراً حصيفاً، لذلك تثور مجموعة من الاستفسارات أهمها:

- مجال استخدام القرارات وطبيعة المشكلة التي يواجهها.
- طبيعة ومصادر المعلومات التي يحتاجونها.
- طبيعة النموذج القراري المستخدم.
- مقدار ونوعية المعلومات المتوفرة.
- قدرة متخذ القرارات على تحليل المعلومات.
- مستوي الفهم والإدراك المتوفر لدي متخذ القرار.

❖ هناك علاقة متداخلة بين الخصائص الذاتية للمعلومات وبين خصائص مستخدمي هذه التقارير فبالنسبة للخصائص الذاتية للمعلومات فإنه يتفرع منها خصائص فرعية أهمها:

- قدرة المعلومات على التنبؤ والتقييم.
- أن تعبر المعلومات بصدق عن الأحداث والظواهر التي وقعت.
- أن تكون هذه المعلومات قابلة للإثبات بمعني أنه بالإمكان التحقق من سلامتها مما يتطلب قدراً كبيراً من الحياد في مجال القياس والإفصاح.

- أن تكون قابلة للمقارنة وما يتطلبه ذلك من ثبات في تطبيق الطرق والأساليب المحاسبية ،وعادة تتم هذه المقارنة بين نتائج الفترات لنفس الوحدة المحاسبية أو المقارنة بين نتائج الوحدات المحاسبية المختلفة.
- توقيت إعداد المعلومات أي إعداد المعلومات بحيث تصل إلي مستخدميها في الوقت المناسب.

* تحليل مكونات مفهوم الملاءمة (RELEVANCE):

يقصد بالملاءمة هو قدرة المعلومات على إحداث تغيير في اتجاه قرار مستخدم معين ليس لديه علم مسبق بهذه المعلومات.

وبتطبيق مفهوم الملاءمة على التقارير المالية، فإن التقارير الصادرة سوف تعمل على تكوين توقعات عن النتائج المتعلقة بالفترة المستقبلية استناداً على أحداث الماضي والحاضر، أما إذا كان لدي مستخدمي التقارير توقعات قائمة بالفعل وقت حصولهم على المعلومات، فإن ملاءمة هذه المعلومات تعني في هذه الحالة قدرتها على تعزيز (CONFIRMATION) التوقعات الحالية أو أحداث تغيرات في هذه التوقعات وفي كلتا الحالتين تعتبر المعلومات المحاسبية معلومات ملائمة لأنها أدت إلي تغيير درجة التأكد بالنسبة للقرار محل الدراسة وهناك ثلاث خصائص فرعية لخاصية مفهوم الملاءمة هي:

- القدرة على التنبؤ بالمستقبل.
- القدرة على التقييم الإرتدادي للتنبؤات السابقة.
- التزامن (التوقيت الملائم).

وفيما يتعلق بالمفهوم الأول يجب أن تكون المعلومات قادرة على تحسين قدرة متخذ القرار على التنبؤ بالنتائج المتوقعة في المستقبل أو أن تؤدي إلي تصحيح أو تعزيز توقعاته الحالية، فهذه

الخاصية تعتبر ضرورية لمساعدة المستخدمين على زيادة احتمالية تصحيح تنبؤات سابقة أو أحداث حاضرة، ومن أمثلة ذلك التنبؤ بالتدفقات النقدية في المستقبل مقارنة بالحاضر والماضي، التعرف على مؤشرات المديونية وزيادتها مثلاً تعتبر مؤشراً على تراجع حجم التدفقات النقدية في المنشأة، التعرف على عائد الاستثمارات في الأصول وتطوراته يعتبر مؤشراً على زيادة كفاءة الإدارة.

وفيما يتعلق بمفهوم التقييم الارتدادي فيقصد بها مساعدة مستخدم المعلومات في تقييم مدى صحة التوقعات السابقة من حيث تعزيزها أو تثبيتها أو تقييم مدى صحة مدى صحة التوقعات السابقة، وبالتالي تقييم نتائج القرارات التي بنيت على هذه التوقعات، فمن المعلوم أن الوقوف على نتائج الماضي وتقييم اتجاهاتها سوف يكون مفيداً بالتنبؤ نحو المستقبل، ومن أمثلة المعلومات المحاسبية التي تتميز بالقدرة على التقييم الارتدادي لنتائج القرارات الماضية، وفي نفس الوقت لها قدرة تنبؤية عالية بالنسبة للمستقبل سوف نجدها في التقارير المرحلية INTERIM REPORTS والتقارير القطاعية SEGMENTAL REPORTING، حيث أثبتت الدراسات الميدانية قدرة وفاعلية هذه التقارير في مجال تخفيض درجة عدم التأكد.

أما بالنسبة لمفهوم التزامن (التوقيت الملائم) فيقصد به توفير المعلومات في حينه أي قبل أن تفقد أهميتها وقدرتها على التأثير في عملية اتخاذ القرارات، وبالتطبيق في مجال التقارير المالية هناك جانبان لخاصية التوقيت:

- دورية التقارير بمعني طول أو قصر الفترة التي يلزم إعداد تقرير عنها.
- المدة التي تنقضي بين نهاية الفترة التي تعد عنها التقارير وبين تاريخ إصدار هذه التقارير، وعادة لا تتجاوز هذه المدة الأربعة الأشهر الأولى من السنة المالية التالية.

إن توفر المعلومات في الوقت المناسب يكون مفيداً أحياناً حتى لو كان ذلك على حساب الدقة الحسابية بدرجة نسبية، لأن عملية اتخاذ القرار في الوقت المناسب مسألة ضرورية وحاسمة عندما يكون لذلك مقتضى.

*** مفهوم الثقة:**

يقصد به أمانة المعلومات وإمكانية الاعتماد عليها وترتكز على ثلاث خصائص فرعية هي:

- الصدق في التعبير.
- إمكانية التثبت من المعلومات.
- حيادية المعلومات.

ويقصد بمفهوم الصدق هو وجود درجة عالية من التطابق بين المقاييس المطبقة والظواهر المراد التقرير عنها، فالعبرة بصدق تمثيل المضمون (الجوهر) وليس مجرد الشكل، فالصدق في التعبير عن الواقع الاقتصادي فمثلاً قد يظهر هذا الأمر في حالة شراء أصل ثابت فيكون سعر شراؤه صادقاً ومعبراً عن قيمته الحقيقية وقت الشراء، ولكن بعد إهلاك الأصل بمرور فترة (5) سنوات مثلاً فإن قيمته وفق تكلفته التاريخية والدقة الحسابية المتبعة تعتبر صادقة في حقه ولكنها ليست صادقة حالياً في ظل ظروف وجود ظاهرة اقتصادية كالتضخم، لذلك يتعين أن يتم الإفصاح عن معامل الخطأ الذي قد يصاحب الأرقام المحاسبية، كما أن خاصية الصدق تتطلب تجنب نوعين من أنواع التحيز هما:

- التحيز في سياسة الحيطة والحذر.
- التحيز من قبل القائم بعملية القياس، كما في حالة عدم الأمانة أو في حالة نقص المعرفة والخبرة.

وبذلك فإن التحرر من التحيز يتطلب أن تكون المعلومات المحاسبية على أكبر قدر من الاكتمال الذي يمكن تحقيقه في ظل الظروف السائدة.

وفيما يتعلق بمفهوم التحقق والتثبت من المعلومات فهي التعبير المرادف والمستخدم حالياً في مجال المحاسبة والمعروف بشرط (الموضوعية) التي يجب أن تتوافر في أي قياس علمي، بمعني أن النتائج التي يتوصل إليها الشخص المعين باستخدام أساليب معينة للقياس والإفصاح يستطيع أن يتوصل إليها شخص آخر مستقل باستخدام نفس الأساليب، ولكن المشكلة قد تكمن في طريقة القياس نفسها خاصة في ظل ظروف التضخم نجد أن الأحداث المالية يتم التعبير عنها وفق منهج التكلفة التاريخية وبالتطبيق السليم للمبادئ المحاسبية والتي تعبر عن أحداث وقعت في الماضي، فإن قياس تلك الأحداث بتاريخ اليوم لا تصبح معة التكلفة السابقة معبرة بصدق عن الواقع الحالي.

إن خاصية التثبت تحقق لنا تجنب التحيز المتعلق بشخصية القائم بعملية القياس ولكنها لا تضمن لنا صحة الطريقة المستخدمة في القياس، فالمعلومات قد تكون ناتجة عن تطبيق أمين وصادق للقواعد المحاسبية المتعارف عليها، وبالتالي يكون هناك تماثل كبير في النتائج التي يتم التوصل إليها مختلف المحاسبين، إلا أنه قد لا تكون هذه النتائج تمثل الواقع أو معبرة عن مضمون الظواهر المراد قياسها والإفصاح عنها.

وفيما يتعلق بحيادية المعلومات فهي ترتبط بمستوى الأجهزة المسئولة عن تنظيم السياسة المحاسبية (أي وضع معايير المحاسبة) ثم مستوى المسئولين عن إعداد التقارير المالية، فبالنسبة للمستوى الأول يجب التأكد من أن عملية وضع المعايير لا تخضع للتحيز كشرط لتقديم قوائم مالية موثوق بها، أما بالنسبة للمستوى الثاني فهو يعني تجنب ذلك النوع المقصود من التحيز الذي قد يمارسه القائم بإعداد وعرض المعلومات المحاسبية، بهدف

التوصل إلي نتائج مسبقة أو بهدف التأثير على سلوك مستخدم هذه المعلومات، وبمعني آخر أن خلو المعلومات من التحيز يحقق لنا بصورة تلقائية حيادية هذه المعلومات.

* القيود على استخدام الخصائص النوعية:

هناك احتمالات للتعارض بين الخصائص النوعية التي سبق عرضها فمثلاً قد ينشأ التعارض فيما يلي:

- أن التطبيق الشائع لسياسة الحيطة والحذر ينتج عنه تشويه للأرقام المحاسبية مما يتعارض بشكل صارخ مع متطلبات خاصية الملاءمة، لأن سياسة الحيطة والحذر هي نوع من التحيز في القياس المحاسبي وهو أمر يتعارض مع حيدة المعلومات ولا يتفق مع خاصية الصدق في التعبير، كما تتعارض مع خاصية الثبات، كما ينتج عنها قياسات غير دقيقة للدخل الدوري للوحدة المحاسبية، ونظراً لأهمية خاصية الملاءمة والثقة في الإطار المفاهيمي، فإنه من المتوقع أن تفقد سياسة الحيطة والحذر في النموذج المحاسبي المعاصر أهميتها التقليدية، وأن زيادة الاعتماد على جودة المعلومات المحاسبية (خاصيتي الملاءمة والثقة) سوف تؤدي في النهاية إلى استبعاد قاعدة الحيطة والحذر لأنها تمثل تحيزاً لفئة معينة على حساب فئة أخرى، كما أن استخدام هذه القاعدة سيؤدي إلى تشويه القياسات المحاسبية ويصبح بعضها تاريخياً والآخر حسب القيمة الاستبدالية (الجارية).
- التعارض بين التوقيت الملائم وبين القدرة التنبؤية للمعلومات حيث أن السرعة في إعداد المعلومات قد تكون على حساب الدقة والاكتمال.
- التعارض بين الصدق في التعبير وبين إمكانية التثبت من المعلومات، وكمثال على ذلك نجده في استخدام الأرقام القياسية العامة والخاصة لغرض قياس القيم الجارية فمن

المعروف أن الأرقام القياسية ما هي إلا متوسطات قد تكون بعيدة عن الصدق في تمثيل الظواهر الاقتصادية، إلا أنها في المقابل تتمتع بدرجة عالية من الحياد في التطبيق.

- التعارض بين ملاءمة المعلومات وبين الثقة فيها، وكمثال على ذلك اتباع أساس التكلفة التاريخية حيث تتمتع بدرجة عالية من الثقة لخلوها من التحيز، إلا أنها تمتع بدرجة منخفضة من الملاءمة بالنسبة لمستخدمي التقارير المالية.
- وفي جميع الأحوال يجب مراعاة توفر الحد الأدنى من الخصائص المذكورة في المعلومات المحاسبية، فمن المعروف أن الموقف التقليدي للمحاسب والمراجع الخارجي هو إعطاء أقصي أهمية لعامل الثقة للمعلومات التي ترد في صلب القوائم المالية، حتى لو كان ذلك على حساب مدى ملاءمة هذه المعلومات.
- ليس كل المعلومات الملائمة أو الموثوقة فيها تعتبر معلومات مفيدة لأن هذه المعلومات قد لا تكون ذات أهمية نسبية تذكر، كما قد تكون تكلفة الحصول عليها أكبر من العائد المتوقع، أي أنه يجب إخضاع الخصائص النوعية المذكورة لنوعين من القيود الحاكمة وهي إجراء الاختبارين التاليين:
    - اختبار مستوي الأهمية النسبية.
    - اختبار التكلفة والعائد.
- فبالنسبة لمستوي الأهمية النسبية، تعتمد المعلومات على اعتبارات كمية ونوعية أو على خليط منهما، والسؤال إلى يثور ما هو حجم البند وما هي درجة تأثيره بصورة منسوبة إلي المستوي الذي يعتبر عادياً أو منسوباً إلي بند آخر أو منسوباً إلي مجموعة من البنود ذات الصلة، كما يوجد ارتباط وثيق بين الملاءمة وبين الأهمية النسبية، لأن المعلومات التي لا ترتبط بأهداف التقارير المالية لا تعتبر مهمة، وهناك ارتباط آخر بين خاصية الثقة وبين

الأهمية النسبية، لأن أخطاء القياس غير المهمة لا تؤثر على الثقة في مجال المعلومات، وبصفة عامة يمكن القول أن البند يعتبر ذو أهمية نسبية إذا أدي حذفه أو الإفصاح عنه بصورة محرفة إلي التأثير على متخذ القرار، وهذا الأمر بطبيعته يعتمد بصفة أساسية على طبيعة البند المتعلق بالمعلومات المالية، فمثلاً يمكن القول أنه إذا بلغ نشاط معين من أنشطة المنشأة ما قيمته 10٪ من إيرادها فإن هذا النشاط يعتبر قطاع متميز ويلزم التقرير عن نتائجه بصورة منفصلة.

- أما فيما يتعلق بموضوع التكلفة والعائد فإن القاعدة العامة هي أن المعلومات المحاسبية لا يجب إنتاجها وتوزيعها إلا إذا كانت منفعتها تزيد عن تكاليفها، فاختيار التكلفة والعائد ما هو إلا نوع من دراسة الجدوى التي تطبق على إنتاج وتوزيع المعلومات المحاسبية، وتشمل عادة تكاليف المعلومات المحاسبية عناصر متعددة مثل تكاليف تجميع وتشغيل وتخزين واستخراج المعلومات وتكاليف المراجعة الداخلية والخارجية وتكاليف الإفصاح، وهذه النفقة عادة ما يتم نقل جزء من تكلفتها على مستخدمي التقارير المالية والمتمثلة في تكلفة الاستشارات المالية، والتحليل المالي فضلاً عن التكلفة المترتبة على الآثار الضارة التي قد تنتج عن الاعتماد على معلومات قد لا تكون ملاءمة أو غير موثوق بها، أما بالنسبة للعائد فإنها تتحقق لكل من منتجي المعلومات (معدي التقارير) والمتمثلة في القدرة على الحصول على التمويل والاقتراض، وإخلاء مسؤولية الإدارة، كما تتحقق أيضاً لمستخدمي هذه المعلومات في صورة تخصيص أموالهم بأسلوب أكثر كفاءة وزيادة عوائدهم، بالإضافة إلى تحقيق متطلبات التنمية الاقتصادية على مستوى الدولة ومستويات فرض الضرائب وفقاً للسياسة المالية والاقتصادية.

إن القياس الكمي للتكلفة والعائد هو أمر ليس يسيراً بالنسبة للمعلومات المحاسبية، الأمر الذي يستوجب الموازنة بينهما دون أن يفترض سلفاً زيادة أحدهما على حساب الآخر، وبالتالي وجوب التحقق والموازنة بين كلا المتطلبين.

ومما يلي أمثلة على مراعاة موضوعي الأهمية النسبة والتكلفة والعائد:

- اعتبار بعض بنود النفقات غير مهمة وقيدها كنفقة إيرادية بدلاً من معالجتها كنفقة راسمالية واستهلاكها تدريجياً نظراً لضآلة حجمها.
- اعتبار بعض بنود الأصول الثابتة غير مهمة نظراً لضآلة قيمتها مثل بعض العدد والأدوات الصغيرة مع بند الأصول الثابتة الأخرى وإهلاكها تدريجياً.
- الاختلاف النسبي في فهم وإدراك أثر حذف أو إدراج معلومة معينة على قرار مستخدم هذه المعلومات وفقاً لمدى قابليته للفهم وما إذا كان مستخدم داخلي أم مستخدم خارجي أو مستثمر عادي أو مستثمر ذو ثقافة محاسبية وتحليلية كافية.

وأخيراً يمكن القول أنه ليس من المناسب تحديد ووضع تعليمات أو إصدار معيار محدد بشأن ضوابط تحديد الأهمية النسبية، وذلك بسبب الطبيعة والظروف المختلفة للمنشآت وحجم أنشطتها واختلاف الأوضاع الداخلية للمنشآت المتمثلة فضلاً عن اختلافها من سنة إلى أخرى لنفس المنشأة الواحدة.

رابعاً: المفاهيم الخاصة بالقوائم المالية:

من المعلوم أن نتائج المحاسبة المالية تتبلور في مجموعة مترابطة ومتكاملة من القوائم المالية، والتي تعتبر جزءاً أساسياً من الإطار المفاهيمي للمحاسبة، لذلك من الأهمية دراسة مفاهيم هذه القوائم.

والقوائم المالية قد تكون على نوعين:

٭ الأولى:

قوائم مالية أساسية (PRIMARY) يتم إعدادها بصورة منتظمة ودورياً توفر لنا الحد الأدنى من المعلومات المحاسبية اللازمة لتحقيق أهداف المحاسبة المالية وهذه القوائم تتمثل في كونها مترابطة معاً بمعنى أنها تخضع جميعاً لنفس عملية القياس وأن تأثير هذا القياس ينعكس على جميع القوائم وهي:

- قائمة الدخل.
- قائمة المركز المالي.
- قائمة التغير في حقوق الملكية.
- قائمة التدفق النقدي.

٭ الثانية:

فهي القوائم الملحقة وهي قوائم إضافة يتم إعدادها بصورة تطوعية أو بناءً على توصيات محاسبية لمقابلة ظروف معينة، ومن أمثلة ذلك:

- قوائم تفصيلية لبعض الإجماليات الواردة في القوائم المالية الأساسية.
- قوائم مالية معدة بالتغير في مستويات الأسعار.
- قوائم مالية موحدة لمجموعة من الشركات التي تكون وحدة اقتصادية متكاملة.
- قوائم مالية قطاعية عن خطوط الإنتاج والتوزيع في الوحدات ذات النشاط المتعدد.

وفيما يلي نتناول بالشرح والتحليل مفهوم القوائم المالية الأساسية.

1- مفهوم قائمة الدخل:

يتم إعداد قائمة الدخل لغرض بيان نتائج الأعمال والإفصاح عن مكوناتها بهدف المساعدة في تقييم التدفقات الإيرادية واستخدام نتائج هذا التقييم لأغراض التنبؤ بالتدفقات الإيرادية المستقبلية، وإمكانية تحويلها إلي تدفقات نقدية (Cash flows)، وتكتسب قائمة الدخل في الإطار المفاهيمي للمحاسبة أهمية بالغة بالنظر إلى تحقيقها للأهداف التالية:

- تقييم جدوى الاستثمارات وعوائدها وتكلفتها.
- تقييم مدى كفاءة الإدارة ودرجة تحقيقها للأهداف المخطط لها.
- تقييم مدى جدارة المنشأة وقدرتها على الحصول على التمويل.
- الوقوف على المقدرة الكسبية للمنشأةوالتنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية.

وتعد قائمة الدخل طبقاً لأحد مفهومين أساسيين للربح المحاسبي:

أ. مفهوم الربح من العمليات الجارية (Current Operating).

ب. مفهوم الربح الشامل (All- Inclusive or Comperhensive).

أ) مفهوم الربح من العمليات الجارية:

- تتضمن قائمة الدخل العناصر التي تعتبر عادية ومتكررة تتعلق بنشاط الفترة الحالية.
- يتم استبعاد أي عنصر غير عادي أو غير متكرر ولا ترتبط ارتباطاً وثيقاً بالنشاط الجاري مثل نتائج إيقاف أحد خطوط الإنتاج، نتائج تصحيح بعض أخطاء القياس المحاسبي لسنوات سابقة، الأثر الناتج عن تغيير بعض المبادئ المحاسبية.

- إن فلسفة هذا المفهوم يستند إلي تبرير أساسي هو أن العناصر غير العادية لا تخضع عادة لإدارة المنشأة، مما يجعل قائمة الدخل أكثر فائدة في مجال التقييم وعمل التنبؤات.

ب) مفهوم الربح الشامل:

- يتضمن إدخال أثر كافة العمليات والأحداث والظروف التي أدت إلي تغيير حقوق الملكية (بعد استبعاد العمليات الرأسمالية والتي تتم مع أصحاب رأس المال بصفتهم ملاكاً).
- يعتمد أصحاب هذا الرأي على إبراز مساوئ إتباع مفهوم ربح النشاط الجاري ويذكرون في هذا الشأن أن تحديد العناصر غير العادية سوف يعتمد إلي حد كبير على تقدير ظروف الحال مما يفسح المجال أما الإدارة على تحديد نتائج الأعمال وفقاً لما تراه مناسباً، مما يفقد هذه المعلومات الحياد والقدرة على التثبت من صحتها، وبالتالي فإن اتباع مفهوم الربح الشامل سوف يمنع الإدارة من إساءة استخدام قائمة الأرباح المحتجزة في حالة رغبتها في إخفاء أثر بعض العمليات وعدم الاعتراف بها خلال الدورة المحاسبية ليتم تحميلها على قائمة الأرباح المحتجزة بدعوى أنها عمليات غير عادية أو غير متكررة.

ومن الجدير بالذكر أن هناك اتفاق حتى وقت قريب بين المحاسبين على المفهوم الواجب إتباعه، فقد كان موقف جمعية المحاسبين والمراجعين الأمريكيين مؤيداً لمفهوم الربح الشامل، في حين كان موقف مجمع المحاسبين والمراجعين القانونيين الأمريكيين مؤيداً لمفهوم الربح للنشاط الجاري ثم تحول بعد ذلك إلي مفهوم الربح الشامل، وتأخذ التوصيات المحاسبية المعاصرة حسب ما أوردته FASB بالجمع بين مفهومي الربح كما يلي:

- إعداد قائمة دخل تتكون من مرحلتين، تختص الأولى منها ببيان نتائج النشاط الجاري (التشغيلي).
- بينما تختص الثانية ببيان نتائج الأنشطة غير التشغيلية التي لا ترتبط بالنشاط الجاري وإضافة هذه النتائج إلي القسم الأول من قائمة الدخل.

وفيما يتعلق بالبنود التي يشملها القسم الثاني فهي كالآتي:

أ. البنود الإستثنائيــة وهي البنود التي تجمع بين صفتين، أن يكـون غير عـادي (Unusual Nature)، وأن يكون غير متكرر (Infrequency of Occurrence)، وبالتالي فإن تحديد هذه البنود على هذا النحو سوف يحد بشكل كبير من أثر الإجتهاد الشخصي، ومن أمثلة ذلك حدوث ظروف غير مألوفة، صدور قوانين تحظر التعامل في بعض منتجات المنشأة، إيرادات الاستثمار في الأوراق المالية (للمنشآت غير المصرفية) الإيجارات الدائنة، مكاسب رأسمالية، مكاسب فروق العملات الأجنبية، وكذلك المصروفات أو الخسائر الناتجة عن نفس العمليات السابقة.

ب. الأثر الناتج عن تغيير بعض المبادئ المحاسبية والتي تنتج عادة بسبب إصدارات محاسبية جديدة، أو اعتبارات قانونية مستحدثة أو نتيجة تغير في الظروف المحيطة بنشاط المنشأة، ومثال ذلك التحول من طريقة تقويم المخزون وفق FIFO إلى طريقة LIFO، أو طريقة الإهلاك بالقسط الثابت أو القسط المعجل، التغير في طريقة المحاسبة عن عقود الإيجارة التمويلية من تشغيلية إلى راسمالية أو العكس، وجميع هذه التغيرات لا يترتب عليها أية تعديلات في القوائم المالية للسنوات السابقة ويقتصر أثرها على قائمة الدخل للفترة الحالية (في المرحلة الثانية) لقائمة الدخل.

ج. الأثر الناتج عن الأنشطة التي تقرر إيقافها والتي تشتمل على عنصرين أساسيين هما:

- الربح أو الخسارة المتعلقة بعمليات النشاط التي تقرر إيقافه.
- المكاسب أو الخسائر الناتجة عن التخلص من هذه الأصول.

أما التسويات المتعلقة بالفترات السابقة فيجب ألا تؤثر على قائمة الدخل للفترة الحالية، وإنما يقتصر أثرها على تعديل رقم الأرباح المرحلة، ومن أمثلة ذلك تصحيح الأخطاء المحاسبية التي حدثت في القوائم المالية في الفترة السابقة.

2- مفهوم قائمة المركز المالي:

قائمة المركز المالي FINANCIAL POSITION STATEMENT هي تصوير للوضع المالي للمنشأة في لحظة معينة وبالتالي فإن محتويات قائمة المركز المالي هي عناصر لحظية وتعرف محاسبياً بمصطلح الأرصدة تمييزاً لها عن التدفقات التي تمثل القوائم المالية الأخرى.

ولذلك فإنه يمكن تقسيم عناصر القوائم المالية إلي ثلاث مجموعات:

أ. **الأرصدة**: وهي تشمل عناصر الأصول والخصوم وحقوق الملكية ويتم الإفصاح عنها بقائمة المركز المالي، وهي تعكس المركز المالي في لحظة معينة.

ب. **تدفقات إيرادية**: وتشمل عناصر الإيرادات والمصروفات ويتم الإفصاح عنها في قائمة الدخل، وعادة ما تكون عن سنة مالية.

ج. **تدفقات نقدية**: وتشمل عناصر المتحصلات والمدفوعات ويتم الإفصاح عنها في قائمة خاصة خلال فترة زمنية معينة.

وفيما يتعلق بقائمة المركز المالي فإن هناك محدودية لاستخدامها في مجال توفير كافة المعلومات حيث أن كثير من الأرقام الواردة في هذه القائمة تتأثر إلي حد كبير بأحداث وظواهر لا يتم الاعتراف فيها محاسبياً مثل تغيرات الأسعار، كما أن الأرقام الواردة فيها لا تمثل مقاييس متجانسة لأنها عبارة عن نسيج من عناصر مختلفة للأصول والخصوم يتم تقويمها على أساس

التكلفة التاريخية أو التكلفة الجارية أو أسعار السوق أو القيم الدفترية، وفيما يلي تحليلاً لأوجه الضعف في تلك القائمة:

1. تحتوي قائمة المركز المالي على أسس تقويم مختلفة لعناصر الأصول بعضها يعتمد على مبدأ التكلفة التاريخية مثل الأصول الثابتة وبعضها الآخر يعتمد على مبادئ تخرج عن مبدأ التكلفة التاريخية كما في حالة تقويم المخزون بسعر التكلفة أو السوق إيهما أقل وتقويم المدينيين والاستثمارات.
2. استخدام التقديرات المحاسبية وهي تخضع لاجتهادات شخصية إلى حد ما مثل حالات احتساب مخصصات الديون المشكوك فيها ومخصص الهبوط في الاستثمارات، وتقديرات ضريبة الدخل مما قد تخضع أحياناً لعنصر التحيز.
3. تعدد الطرق المحاسبية المختلفة البديلة كما في حالة احتساب العمر الإنتاجي للأصول وطرق إهلاكها، وكذلك طرق تقويم المخزون.
4. عدم مراعاة التغيرات التي تحدث في الأسعار بسبب الاعتماد على فرضية ثبات وحدة النقد كأساس للقياس المحاسبي وتظهر هذه المشكلة أكثر وضوحاً في حالات التضخم حيث ترتفع الأسعار وتتراجع القوة الشرائية لوحدة النقد.
5. تشويه معدلات العائد عن الاستثمار نتيجة الاستمرار في التمسك كمبدأ التكلفة التاريخية وتظهر هذه المشكلة في حالات الاحتفاظ بالمخزون وعدم تصريفه خلال فترة التضخم مما ينشأ عنه أرباح نتيجة المضاربة وعدم فصلها عن الأرباح الجارية الناتجة عن العمليات التشغيلية الاعتيادية.

إن الاستخدامات الرئيسية لقائمة المركز المالي تتركز في مساعدة مستخدمي التقارير المالية على تقييم بعض خصائص الوضع المالي للمنشأة وبصفة خاصة ما يلي: (درجة السيولة، درجة

مرونة الهيكل المالي، احتمالات المستقبل، درجة المخاطرة، عقد المقارنات، حساب معدلات العائد)، وتفيد درجة السيولة في تحديد حجم التغذية المتوفرة لسداد الالتزامات عند استحقاقها وتقدير إمكانية استمرار التوزيعات النقدية على حملة الأسهم، كما تفيد في تحديد نسب السيولة ونسب التداول وحساب معدلات دوران بعض الأصول شبه النقدية، أما درجة المرونة المالية فيقصد بها قدرة المنشأة على تعديل مقدار وتوقيت التدفقات النقدية للاستجابة لاحتياجات المنشأة، فالمنشأة ذات المرونة المالية تستطيع التغلب على الصعوبات التي تواجهها مالياً.

ويتم عادةً تبويب عناصر المركز المالي على أساس درجة سيولتها لذلك يتم تقسيم عناصر الأصول والخصوم إلي عناصر متداولة وأخرى غير متداولة، ويقصد بالعناصر المتداولة تلك العناصر التي ينتظر تحويلها إلي نقدية خلال عام أو خلال دورة النشاط العادي أيهما أطول، وبالتالي يكون تبويب مجموعة الأصول إلى أصول متداولة، استثمارات قصيرة الأجل، استثمارات طويلة الأجل، الأصول الثابتة، الأصول غير الملموسة، أصول أخرى، أما الخصوم فيتم تبويبها إلى التزامات متداولة وغير متداولة ومجموعة حقوق الملكية.

وهناك رأي آخر يرى أن يتم التبويب على أساس التمييز بين العناصر النقدية وغير النقدية داخل مجموعة العناصر المتداولة، كذلك يتم التمييز بين الأصول التي تقتنى لغرض البيع وبين تلك التي تقتنى لغرض الاستخدام.

وفيما يتعلق بتبويب عناصر الخصوم فيمكن التميز بين خمسة أنواع من الإلتزامات:

- **الالتزامات التعاقدية Contractual Liabilities**.

وتتمثل بالالتزامات التعاقدية في تلك الالتزامات التي تنشأ نتيجة تعاقد بين المنشأة وجهات أخرى.

- **الالتزامات الأخلاقية Equitable Obligations.**

تعتبر الالتزامات الأخلاقية هي تلك الالتزامات السائدة مثل العدالة والحق والواجب والمثال الواضح على ذلك هو استمرارية الالتزام الأخلاقي للمورد بتوريد السلع والخدمات رغم عدم وجود اتفاق قانوني بذلك.

- **الالتزامات الإحتمالية Contingent Liabilities.**

تعتبر الالتزامات الاحتمالية هي تلك الالتزامات الشرطية التي يصاحبها عنصر عدم التأكد من حيث قيام الالتزام أو مبلغ الالتزام أو تاريخ الالتزام ويشترط في هذا الالتزام وجود احتمالية قيام الالتزام وإمكانية قياس النتائج المترتبة عليه ومن أمثلة ذلك الدعاوى القضائية ضد المنشأة، الخسائر المحتملة من عقود شراء غير قابلة للإلغاء، التزام مقابل ضمانات.

- **أرصدة دائنة أخرى Other Credits Accounts.**

أما فيما يتعلق بالأرصدة الدائنة فهي تشتمل على نوعين: -

- **الأول**: يمثل إيرادات محصلة مقدماً، وهي تتعلق بأداء خدمات أو تقديم سلع للمنشأة.
- **الثاني**: فهي عبارة عن تسويات محاسبية ناتجة عن تطبيق مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات ومن أمثلتها وفورات ضريبية مرحلة، مستحقات للغير لا يتم تضمينها في قائمة الدخل.

وأما العنصر الأخير في قائمة المركز المالي فيمكن تقسيمه إلي ثلاثة بنود رئيسية هي:

أ. رأس المال المدفوع:

وينقسم إلي:

- رأس مال قانوني (legal capital) ويمثل المسؤولية القانونية لحملة الأسهم ويتحدد على أساس القيمة الاسمية، ويسمى رأس المال الأسهمي باعتباره يتحدد على أساس القيمة الإسمية للأسهم.
- رأس مال إضافي: ويشمل عناصر علاوة الإصدار، زيادة أو نقص قيمة أسهم الخزينة المراد إصدارها، الهبات الرأسمالية على شكل أصول ثابتة أو غيرها.

ب. رأس المال المكتسب:

ويعرف بالأرباح المحتجزة ويمثل الأرباح المحققة وغير الموزعة حتى تاريخ إعداد المركز المالي وقد يكـــون رأس المال المكتسب غير مقيد أو أن يكون مقيد في شكل احتياطيات (reserves) مثل الاحتياط القانوني أو احتياطي التوسعات ويلزم هنا التفرقة بين الاحتياطيات والمخصصات حيث أن الاحتياطيات هي لمقابلة هبوط متوقع في قيمة الأصل أو التزام متوقع وهي بذلك نوع من التصرف أو التخصيص للربح وليس تخفيضاً له، بينما المخصصات هي لمقابلة هبوط فعلي في قيمة الأصل أو التزام فعلي قائم وهي بذلك تكون تحميلاً على الربح.

ج. رأس المال المحتسب:

وهو يمثل تسويات رأسمالية لم تتحقق حتى تاريخ إعداد قائمة المركز المالي ومن أمثلة ذلك رأس مال إعادة تقويم الأصول، فروق ترجمة الأرصدة من العملات الأجنبية، أرباح الحيازة غير المحققة.

ومن ذلك يتبين أن قائمة المركز المالي وقائمة الدخل يعكسان مصادر التغير في حقوق الملكية والتي تتمثل في الآتي:

- المبالغ المقدمة من أصحاب رأس المال على شكل زيادة الاسهم وبالتالي زيادة استثماراتهم في حقوق ملكية المنشأة.
- المبالغ الموزعة على أصحاب رأس المال وتشمل توزيعات الأرباح على حملة الأسهم أو التوزيعات المتعلقة باسترداد أو تخفيض لرأس المال.
- وقد تكون توزيعات الأرباح إما نقداً أو عيناً وهي توزيعات تؤثر على إجمالي حقوق الملكية غير أن هناك توزيعات لا تؤثر على إجمالي حقوق الملكية وإنما تؤثر على مكونات هذه الحقوق ويتم هذا النوع الأخير من التوزيعات عن طريق إصدار أسهم مجانية (stock dividends)، فالأسهم المجانية هي مجرد تحويل من الأرباح المحتجزة وجعلها غير قابلة للتوزيع.
- أما توزيع رأس المال أو تخفيضه فقد يتم عن طريق شراء أسهم رأس المال والذي قد يكون بصورة نهائية مقابل تخفيض نهائي في حقوق الملكية أو قد يكون بصورة مؤقتة عن طريق ما يعرف بشراء أسهم الخزينة، وشراء أسهم الخزينة في جوهره هو نوع من التخفيض المؤقت لحقوق الملكية إلي حين قيام المنشأة بإعادة إصدار هذه الأسهم لذلك لا تعتبر أسهم الخزينة أصلاً من أصول المنشأة.
- أما الصورة الأخرى لتوزيع رأس المال فيتم عن طريق إجراء توزيعات التصفية وهي توزيعات تزيد عن مقدار الربح المحتجز مما يعد معه تخفيضاً لرأس المال.

3- مفهوم التغير في حقوق الملكية:

- إن التغير في حقوق الملكية هو حلقة الربط بين قائمة الدخل وقائمة المركز المالي.
- تشمل قائمة التغير في حقوق الملكية على التغيرات التالية:

- المبالغ المستثمرة من قبل حملة الأسهم بصفتهم ملاكاً للمشروع، وقد تتم بصورة نقدية أو عينية، وهي تؤدي إلى زيادة حقوق الملكية.
- التوزيعات على حملة الأسهم وقد تتم بصورة توزيعات أرباح محتجزة أو إعادة تخفيض رأس المال وهي تؤدي إلى تخفيض حقوق الملكية.
- التغير في رأس المال المحتسب مثل مكاسب أو خسائر إعادة التقويم، مكاسب أو خسائر الحيازة غير المحققة، مكاسب أو خسائر ترجمة أرصدة العملات الأجنبية.
- التغير في رصيد الأرباح المحتجزة مثل تصحيح أخطاء سنوات سابقة، توزيع أسهم مجانية على المساهمين، علماً بأن هذا التغيير لا يؤثر على إجمالي حقوق المساهمين.

4- مفهوم قائمة التدفق النقدي:

- من المعلوم أن قائمة الدخل عبارة عن بيان نتائج العمليات الإيرادية في المنشأة والتي لا توضح لنا مقدار التغيرات في المركز المالي مما يظهر أهمية الحاجة إلى قائمة التغيرات في المركز المالي لتصبح جنباً إلي جنب مع قائمة الدخل وقائمة المركز المالي.
- من المشاكل الرئيسية التي تثيرها هذه القائمة هو تحديد مفهوم الأموال، فقد يقصد بالأموال النقدية وما في حكمها، أو الأصول النقدية، أو صافي الأصول النقدية، أو رأس المال العامل.

  كما تواجهنا مشكلة التمييز بين الأصول والخصوم النقدية وغير النقدية.
- تتعدد الممارسات المحاسبية في مجال إعداد قائمة التغير في المركز المالي الأمر الذي يضر بمصالح مستخدمي التقارير المالية.

- قد أدى ذلك إلي تزايد الاتجاه نحو قائمة التدفقات النقدية التاريخية لأغراض التنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية، من هنا جاء موقف مجلس معايير المحاسبة الأمريكي (FASB) الذي يقضي بوجوب إعداد قائمة التدفقات النقدية (cash flows) بدلاً من قائمة التغير في المركز المالي وقد تبع ذلك إصدار معيار المحاسبة الدولي رقم (7) عام 1992م حيث أصبح منذ ذلك الحين ضرورة إعداد قائمة التدفق النقدي كجزء من القوائم المالية، وقد حدد الهدف من إعداد هذه القائمة هو مساعدة المستخدمين والمقرضين في المجالات التالية:
  - التنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية.
  - التقييم الارتدادي (feed back) للتدفقات النقدية الحالية.
  - تقييم قدرة المنشأة على إجراء توزيعات للأرباح.
  - تحديد مصادر الاختلاف بين صافي الدخل (حسب أساس الاستحقاق) وصافي التدفقات النقدية (حسب الأساس النقدي).

ويلاحظ أنه لتحقيق هذه الأهداف يجب الأخذ بمفهوم النقدية الداخلة والخارجة وليس أي مفهوم آخر للأموال ومن أمثلة العناصر النقدية (أوراق القبض، المدينين، استثمارات قصيرة الأجل لا تزيد مدة استحقاقها عن ثلاثة شهور) ويعود السبب في ذلك إلى تخفيض درجة عدم التأكد إلى أقل مستوى ممكن، فكلما كانت فترة الاستحقاق قصيرة كلما انخفض أثر التقلبات في أسعار الفائدة على القيمة النقدية للعنصر، ولتحقيق أهداف هذه القائمة يتعين تبويب التدفقات النقدية إلي ثلاثة مجموعات:

الأولى: تدفقات نقدية من النشاط التشغيلي:

وتمثل الآثار النقدية للعمليات والأحداث التي تدخل في صافي الربح وتشمل:

أ. متحصلات بيع السلع أو تحصيل الحسابات المدينة وكذلك عوائد الاستثمار في الأوراق المالية أو أي نشاط آخر لا يدخل في دائرة الاستثمارات أو التمويل.

ب. المدفوعات مقابل تكلفة البضاعة المباعة المقدمة للعملاء وكذلك مقابل سداد الحسابات الدائنة والمدفوعات عن فوائد القروض وسداد الضرائب.

الثانية: تدفقات نقدية من النشاط الاستثماري وتشمل:

- متحصلات بيع الاستثمارات في الأوراق المالية أو بيع أي أصل آخر خلافاً للمخزون السلعي.
- مدفوعات مقابل زيادة الاستثمارات في الأوراق المالية أو شراء أي أصل آخر بغرض الاقتناء وليس بغرض البيع.

الثالثة: تدفقات نقدية من النشاط التمويلي وتشمل:

- متحصلات من إصدار الأسهم والسندات أو أي مصدر تمويلي آخر (اقتراض).
- المدفوعات في شكل توزيعات أرباح أو سداد قروض طويلة الأجل.

وفي جميع الأحوال يتعين الإفصاح عن كافة العمليات بحيث يتم التمييز بين صافي التدفق النقدي لكل نشاط من الأنشطة المذكورة على حدة.

وفيما يتعلق بصافي التدفق النقدي من النشاط التشغيلي فيمكن تحديده بإحدى طريقتين:

- الطريقة المباشرة: وطبقاً لهذه الطريقة يتم تحديد العناصر الأساسية المكونة للتدفقات الداخلة والخارجة الناتجة عن النشاط التشغيلي مثل المتحصلات النقدية من المبيعات ومن العملاء والمدفوعات للمشتريات وسداد الموردين.

وتتميز هذه الطريقة بأنها توفر معلومات أكثر تفصيلاً عن الآثار النقدية لأوجه النشاط التشغيلي وتعتبر أكثر فائدة في تقييم الوضع النقدي، إلا أنه يعاب عليها بما ترتبه من أعباء

إضافية خاصة بنظام المعلومات المحاسبية الذي يعتمد على أساس الاستحقاق وليس الأساس النقدي.

- الطريقة غير المباشرة: فهي تبدأ برقم صافي الربح الظاهر في قائمة الدخل (حسب أساس الاستحقاق) ثم يتم تعديله بعناصر الإيرادات والمصروفات التي لا يترتب عليها تدفق نقدي مثل المقدمات والمستحقات والإستهلاكات وكافة التسويات المحاسبية الأخرى.

هذا وتتميز هذه الطريقة بأنها توفر معلومات لمستخدمي التقارير المالية حول كيفية الانتقال من الأرقام المحاسبية وفق أساس الاستحقاق إلى تدفقات نقدية داخله وخارجه إلى تيارات نقدية مما يكسب مستخدمي التقارير المالية القدرة على تحويل وتعديل القوائم المالية لفترات عديدة مما يوفر لهم معلومات عن التدفقات النقدية لعدد من الفترات تساعدهم على التنبؤ بالمستقبل، على حين فإن الطريقة المباشرة تقدم معلومات عن فترة مالية واحدة، لذلك تعد الطريقة المباشرة أقل فائدةً لأغراض التنبؤ.

أغراض قائمة التدفقات النقدية:

هناك العديد من الأغراض التي تسعى قائمة التدفقات النقدية إلى تحقيقها وهي:

أولاً: تقييم جودة أو نوعية أرباح المنشأة:

تقدم قائمة التدفقات النقدية معلومات يمكن الاستفادة منها في التمييز بين صافي الدخل الذي يتم تحديده على الأساس النقدي مع أساس الاستحقاق، كما أن تحقيق المنشأة لصافي دخل مرتفع لا يعني بالضرورة تدفق نقدي مرتفع والعكس صحيح، غير أن ارتفاع صافي التدفق النقدي التشغيلي يعني ارتفاع نوعية وجودة الأرباح والعكس صحيح، ومن أهم النسب التي يمكن أن تخدم أغراض تقييم جودة أو نوعية الأرباح ما يلي:

1. نسبة كفاية التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية:

تعبر هذه النسبة عن مقدرة المنشأة في توفير ما يكفي من التدفقات النقدية التشغيلية لتغطية الاحتياجات النقدية الرئيسية مثل سداد الديون، والإنفاق الرأسمالي، ودفع توزيعات الأرباح.

نسبة كفاية التدفقات التشغيلية التدفقات النقدية =

$$\frac{\text{التدفقات النقدية الداخلة من الأنشطة التشغيلية}}{\text{الاحتياجات النقدية الأساسية}}$$

2. مؤشر النقدية التشغيلي (عائد التدفق النقدي):

يعبر هذا المؤشر عن سياسة المنشأة في الانتاج والبيع التي تؤثر على مستوى السيولة وتقاس بالمعادلة التالية:

$$\text{مؤشر النقدية التشغيلي} = \frac{\text{صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية}}{\text{صافي الدخل}}$$

3. نسبة التدفقات النقدية التشغيلية:

تعبر هذه النسبة عن مدى كفاءة سياسات الائتمان في المنشأة في تحصيل النقدية.

$$\text{نسبة التدفقات النقدية التشغيلية} = \frac{\text{جملة التدفقات النقدية من النشاطات التشغيلية}}{\text{صافي المبيعات}}$$

4. مؤشر دليل النشاط التشغيلي:

تعبر هذه النسبة عن قدرة الأنشطة التشغيلية في المنشأة على توليد تدفق نقدي تشغيلي، وهي تعكس نتائج الأنشطة التشغيلية وفقاً لأساس الاستحقاق ونتائج الأنشطة التشغيلية وفقاً للأساس النقدي.

مؤشر النشاط التشغيلي= صافي التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية / صافي الربح قبل الفوائد والضرائب

5. العائد على الأصول من التدفق النقدي التشغيلي:

تعبر هذه النسبة عن مدى قدرة أصول المنشأة على توليد تدفقات نقدية تشغيلية خاصة في حالة المنشآت الصناعية التي تستثمر أموالها في الأصول الثابتة.

العائد على الأصول من التدفق النقدي التشغيلي = صافي التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية / مجموع الأصول

ثانياً: تقييم سيولة المنشأة:

يرتبط وضع السيولة لدى المنشأة بصافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية، فإذا زاد التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية كلما كان ذلك مؤشراً على وجود فائض نقدي موجب (سيولة) يمكن استغلاله في إعادة الاستثمار، أو لسداد أي التزامات مستحقة، أما إذا كان صافي التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية سالباً، فإن ذلك يدل على وجود عجز نقدي يتطلب من المنشأة البحث عن مصادر تمويل لتغطية لهذا العجز إما عن طريق بيع جزء من الاستثمارات، أو البحث عن مصادر تمويل خارجية كالاقتراض، بالإضافة إلى ذلك فإن عرض مصادر واستخدامات النقد التشغيلي يفيد في اختبار مدى كفاءة سياسة التحصيل التي تتبعها المنشأة، ومن أهم النسب المستخدمة لهذه الأغراض ما يلي:

1. نسبة التغطية النقدية:

توضح هذه النسبة ما إذا كانت المنشأة قادرة من خلال النقد المتوفر لديها من الأنشطة التشغيلية على تغطية التزاماتها أو أنها بحاجة إلى تمويل خارجي كالاقتراض وإصدار أسهم جديدة.

$$\text{نسبة تغطية الديون} = \frac{\text{صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية}}{\text{التدفقات النقدية الخارجة من النشاطات التمويلية والاستثمارية}}$$

2. نسبة المدفوعات اللازمة لتسديد فوائد الديون:

توضح هذه النسبة مدى وجود صعوبة لدى المنشأة في دفع الفوائد المستحقة على الديون. وتفسر هذه النسبة ما إذا كانت المنشأة تستنفذ تدفقاتها النقدية من الأنشطة التشغيلية في سداد القروض بدلاً عن استثماراتها في التوسع في الأنشطة التشغيلية.

$$\text{نسبة المدفوعات لتسديد فوائد الديون} = \frac{\text{صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية}}{\text{فوائد الديون}}$$

ثالثاً: تقييم سياسة التمويل:

تفيد قائمة التدفقات النقدية في تقييم سياسة التمويل التي تتبعها المنشأة، وهناك مجموعة من النسب التي تخدم هذا الغرض منها ما يلي:

1. نسبة التوزيعات النقدية:

توضح هذه النسبة سياسة المنشأة في توزيع الأرباح وما إذا كانت لديها تدفقات نقدية كافية لدفع تلك التوزيعات، كما تفيد أيضا المستثمرين عند مقارنتها بالسنوات السابقة لمعرفة مدى استقرار التوزيعات السنوية على المساهمين.

$$\text{نسبة التوزيعات النقدية} = \frac{\text{صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية}}{\text{التوزيعات على المساهمين}}$$

2. نسبة سداد الديون طويلة وقصيرة الأجل:

توضح هذه النسبة قدرة الشركة على الوفاء بالتزاماتها المتمثلة باستحقاقات الديون طويلة الأجل والديون وأوراق الدفع قصيرة الأجل.

صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية
____
استحقاقات الديون طويل الأجل + الديون وأوراق الدفع قصيرة الأجل

3. نسبة الإنفاق الرأسمالي:

توضح هذه النسبة قدرة الشركة على توليد تفقات نقدية من أنشطتها التشغيلية لتمويل الإنفاق الرأسمالي المستثمر في الأصول الإنتاجية.

نسبة الإنفاق الرأسمالي= التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية / التدفقات النقدية الخارجة للنفقات الاستثمارية

رابعاً: التنبؤ بالتدفقات المالية النقدية المستقبلية:

يمكن استخدام مؤثر التدفقات النقدية التاريخية للتنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية.

ويجدر في الختام أن نبين أهمية التكامل بين القوائم المالية الأساسية كما يلي:

1. إن قائمة المركز المالي تتضمن معلومات عن الهيكل التمويلي للمنشأة وبالتالي يمكن استخدامها في مجال تقييم السيولة والمرونة التمويلية.
2. إن قائمة الدخل تعطينا معلومات هامة عن قدرة المنشأة على تحقيق الأرباح وسوف تكون هذه المعلومات ذات مضمون أشمل وأعمق إذا ما تم ربطها بالمعلومات الواردة في قائمة المركز المالي.
3. إن قائمة التدفق النقدي تعطينا معلومات عن التدفقات النقدية الحالية (التاريخية) والتي تتأثر بطبيعة الحال بنشاط الفترة السابقة مما يجعلها ذات فائدة محدودة في مجال التنبؤ بالمستقبل إلا أنه بربط المعلومات الواردة في هذه القائمة مع قائمة الدخل فإنها ستكون ذات فائدة للتنبؤ.

4. إن قائمة التغير في حقوق الملكية توفر لنا معلومات عن مصادر التغير في عناصر المركز المالي، إلا أن هذه المعلومات لن تكون ذات فائدة إلا إذا استخدمت جنباً إلي جنب مع المعلومات الواردة في القوائم المالية الأخرى.

خامساً: مفاهيم عناصر القوائم المالية:

- في إطار التعرف على الإطار المفاهيمي للنظرية المحاسبية، يتعين الوقوف على طبيعة ومفهوم العناصر المكونة لهذا الإطار، لذلك قام مجلس معايير المحاسبة المالية FASB بوضع تعريفات لبنود عناصر القوائم المالية ELEMENTS OF FINANCIAL STATEMENTS.
- تعد القوائم المالية تمثيلاً للواقع الاقتصادي للوحدة المحاسبية في نهاية الفترة المحاسبية، وأن المؤشرات المالية المستخدمة فيها ما هي إلا مقاييس عامة للحكم على الأداء الإجمالي للمنشأة، غير أن دراسة مكونات هذه العناصر الإجمالية بشكل أكثر تفصيلاً يعتبر أكثر فائدة وفعالية في التعبير عن الوقائع المالية.
- التبويب في القوائم المالية يكون على أساس تجميع البنود items المتشابهة في مجموعات من العناصر الأساسية بهدف إنتاج أكبر قدر من المعلومات المفيدة لمستخدمي التقارير المالية، وهذا التبويب يتم عادة على أسس وخصائص معينة بدورة النشاط الاقتصادي.
- يمكن حصر العناصر الأساسية للقوائم المالية في عشرة عناصر منها سبعة عناصر تتعلق بالوحدات التجارية وغير التجارية وهي:

(الأصول، الخصوم، حقوق الملكية "صافي الأصول"، الإيرادات، المصروفات، المكاسب، الخسائر).

- أما العناصر الثلاثة الأخرى فترتبط فقط بالوحدات التجارية وهي (استثمارات أصحاب المشروع، التوزيعات على أصحاب المشروع، صافي الدخل).

ولدراسة هذا الموضوع يم تناوله في ثلاثة مجموعات من المفاهيم كالآتي:

1. المفاهيم الخاصة بالأرصدة.
2. المفاهيم الخاصة بالتدفقات.
3. المفاهيم الخاصة بالتغيرات في حقوق الملكية.

(1) المفاهيم الخاصة بالأرصدة:

تتناول الأرصدة ثلاثة عناصر أساسية هي: "الأصول، الخصوم، حقوق الملكية".

(أ) مفهوم الأصول:

- عرف مجمع المحاسبين القانونيين (AICPA) الأصول على أنها كل ما يتمثل في رصيد مدين يتعين ترحيله للفترة القادمة بعد إقفال الحسابات طبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها وذلك باعتبار أن هذا الرصيد المرحل يتمثل في قيمة معينة من الممتلكات أو المصروفات المؤجلة التي تخص الفترات المقبلة.
- وقد استقر رأي مجلس معايير المحاسبة الأمريكي FASB على تعريف الأصول بأنها: منافع اقتصادية متوقع الحصول عليها في المستقبل، وأن الوحدة المحاسبية قد اكتسبت حق الحصول على هذه المنافع أو السيطرة عليها نتيجة أحداث وقعت أو عمليات تمت في الماضي.

ويلاحظ على التعريف الأول أنه يؤكد على الملكية القانونية كصفة من صفات الأصل كما أنه أدخل ضمن عناصر الأصول المصروفات المؤجلة التي لم يتمكن المحاسب من تحميلها على قائمة الدخل أي أن هذا التعريف يعطي الأولوية

لاعتبارات تحديد الدخل كما يدخل القواعد والمبادئ المحاسبية ضمن محددات هذا المفهوم.

- أما التعريف الثاني وفقاً لـ FASB فيعتبر تطوراً جذرياً في تحديد معني الأصول، وهو يتميز بثلاثة خصائص رئيسية هي:
  - وجود منافع اقتصادية مستقبلية أي يجب أن تكون للأصل قدرة مباشرة أو غير مباشرة على تزويد المنشأة بالخدمة أو المنفعة بهدف تحقيق تدفقات نقدية موجبة في المستقبل.
  - قدرة المنشأة على التحكم أو السيطرة على هذه المنافع بمعني وجود ارتباط بين المنشأة والأصل بحيث يكون في استطاعة المنشأة الحصول على المنافع أو الخدمات لنفسها أو تمكين الغير منها.
  - أن تكون القدرة على التحكم في المنافع قد نتجت عن الأحداث أو عمليات تمت فعلاً في الماضي وليست افتراضية أو متوقعة والتي تخولها حق السيطرة والحصول على هذه المنافع.

ويمكن أن يتم تقديم الأصل للخدمات المستقبلية بإحدي الصور التالية:

- إمكانية مبادلة الأصل بأي شيء آخر له قيمة بالنسبة للمنشأة.
- إمكانية استخدام الأصل داخلياً في تحقيق نشاط له قيمة بالنسبة للمنشأة.
- إمكانية استخدام الأصل للوفاء ببعض الإلتزامات المتعلقة بالمنشأة.

- وفيما يتعلق بخاصية وجود منافع اقتصادية مستقبلية من الأصل ووجود سعر تبادلي للأصل فإن عدم توافر سعر سوق أو عدم إمكانية تبادل الأصل في الأسواق لا يعتبر دليلاً قاطعاً على عدم إمكانية تبادل الأصل أو عدم وجود قيمة له.

- ليس من الضروري أن يكون الأصل قابلاً للتداول أو التصرف فيه، فمثلاً نجد أن البضاعة تحت التشغيل أو الأصول الثابتة ذات الاستخدام المتخصص أو شهرة المحل تعتبر جميعاً أصول للمنشأة رغم عدم إمكانية التصرف فيها بالتداول إلا أنه لها قيمة استثمارية بالنسبة للنشاط الإنتاجي للمنشأة.
- كما أن تحمل التكلفة ليس دليلاً قاطعاً على وجود الأصل، فقد لا تحقق التكلفة الهدف المرجو منها فتصبح من بنود الخسائر، كما قد تحصل المنشأة على بعض الأصول دون تحمل تكاليف كما في حالة الهبات والتبرعات، كما قد تنشأ بعض الأصول دون تحمل تكاليف كنتيجة للنمو الطبيعي للموارد أو الاكتشافات الطبيعية أو التغيرات في الأسعار، الأمر الذي يعني ضرورة التفرقة بين الأصل وبين طريقة الحصول عليه، فالأصل في جوهره يعتبر منافع اقتصادية متوقعة، أما التكلفة فهي أحد الآثار التي قد تترتب على تدبير هذا الأصل.
- وفيما يتعلق بخاصية قدرة المنشأة على التحقق والاستفادة من منافع الأصل فإنه عادة ما يستند ذلك إلي حقوق قانونية، إلا أنه من ناحية أخري يلاحظ أن غياب الأسانيد القانونية ليس دائماً دليلاً قاطعاً على عدم وجود الأصل وكمثال على ذلك حالة الشراء التأجيري للأصل حيث أن للمنشأة القدرة في التحكم في المنافع المستقبلية للأصل دون أن يكون في ملكيتها أو حيازتها قانونياً ومثال آخر على ذلك في حالة سيطرة المنشأة على اكتشاف أو اختراع معين مع المحافظة على سرية هذا الاكتشاف والاختراع.
- وفيما يتعلق بخاصية حدوث عمليات في الماضي كأحد الاعتبارات للاعتراف محاسبياً للأصل فإنه من الأمثلة على ذلك كافة المعاملات المالية التي ينطبق عليها شروط الوقائع الاقتصادية (العملية التبادلية) كما يستبعد العمليات التي لا تنطبق

عليها الشروط السابقة كما في حالة المخزون من البترول في باطن الأرض حيث لا يعتبر ضمن المخزون إلا بعد وقوع عمليات اكتشافه والحصول على حق استخراجه، كذلك شهرة المحل المتولدة ذاتياً لا تعتبر من الأصول لأنها لا تعتبر من العمليات التي وقعت في الماضي، ولم تتم وفق العملية التبادلية.

(ب) مفهوم الخصوم:

- قدمت لجنة المصطلحات التابعة لمجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين تعريفاً للخصوم على أنها كل ما يتمثل في رصيد دائن يلزم ترحيله للفترة القادمة بعد إقفال الحسابات وذلك طبقاً للقواعد والمبادئ المحاسبية المتعارف على ها وهي تشتمل على الالتزامات المتعلقة بالدائنين، حملة الأسهم، وأي عناصر دائنة مؤجلة للفترات القادمة.
- وفي عام 1985م استقر رأي مجلس معايير المحاسبة الأمريكي على تعريف الخصوم بأنها منافع اقتصادية من المتوقع التضحية بها مستقبلاً في شكل التزام قائم بالفعل على الوحدة المحاسبية من خلال تحويل أصول أو تقديم خدمات لوحدات أخرى وذلك نتيجة أحداث وقعت في الماضي.
- ويلاحظ على التعريف الأول أنه يأخذ بوجهة نظر الشخصية المعنوية في تعريف الخصوم، حيث أدخل في نطاقها حقوق الملكية بالإضافة إلي الإلتزامات تجاه الدائنين كما أعطي هذا التعريف أهمية للقواعد والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها ضمن محددات المفهوم.
- أما التعريف الثاني فيعتبر تطوراً جذرياً في تحديد مفهوم الخصوم وهو يتميز بثلاثة خصائص رئيسية هي:

- وجود التزام حالي بتحمل تضحية اقتصادية مستقبلاً وذلك سواء بنقل ملكية بعض الأصول لصالح الالتزام سواء كان واجب الأداء حالاً أو في تاريخ محدد أو عند وقوع حدث معين.
- ارتباط الالتزام بالمنشأة بصفة محددة وقاطعة أي بمعني عدم إمكانية تجنب هذا الالتزام وأن علها الوفاء به دون قيد أو شرط.
- أن تكون الأحداث أو العمليات التي ترتبت على قيام الالتزام قد حدثت فعلاً في الماضي، ومن هنا يمكن القول بأن الاحتياطات التي تكونها المنشأة لا تعد من عناصر الخصوم لأنها لا تتعلق بأحداث وعمليات وقعت في الماضي بل لها علاقة بالمستقبل.

ويتبين من الخصائص المذكورة أنها تدور حول فكرة أساسية هي وجود تضحية اقتصادية مستقبلية وأن الدليل المعتاد على نشوء هذا الالتزام هو وجود تعاقد أو اتفاق أو تعليمات من الجهة المنظمة أو المسيطرة على النشاط، إلا أنه من ناحية أخري ليس من الضروري وجود سند قانوني يؤيد قيام هذا الالتزام لأن مفهوم الخصوم محاسبياً أشمل وأعم من المفهوم القانوني، فقد تترتب الالتزامات نتيجة للعرف التجاري السائد في الزمان والمكان كما قد تنشأ بناءً على اعتبارات اجتماعية أو أخلاقية، ومن ناحية أخري أيضاً يجب أن لا يتم التوسع في هذا التفسير خشية إدخال مفردات ليست من الخصائص الرئيسية للخصوم، كما لا ينبغي تفسيرها بشكل أضيق مما ينبغي حتى لا يتم استبعاد مفردات تعد في جوهرها من عناصر الخصوم، أي أنه يتعين القول أن غياب السند القانوني ليس دليلاً كافياً لاستبعاد مفردة معينة من الخصوم، وفي جميع الأحوال فإن ذلك يلقي على المحاسب عبئاً يتمثل في الحاجة الماسة للتقييم الموضوعي للأوضاع والظروف المحيطة.

وعادة ما تحصل المنشأة على مقابل نظير قبول الالتزام، إلا أن وجود هذا المقابل لا يعتبر في الوقت نفسه شرطاً ضرورياً للاعتراف محاسبياً بأحد عناصر الخصوم، وذلك كما في حالة فرض الضرائب.

ويلزم التفرقة هنا بين الالتزامات الحالية والالتزامات المستقبلية، فالخصوم تتمثل فقط في الالتزامات الحالية والتي تكون قد نشأت نتيجة أحداث وعمليات تمت في الماضي، وترتيباً على ذلك لا تعتبر الاحتياطيات التي تكونها المنشأة لمقابلة أحداث متوقعة خصوماً مثل احتياطي التجديدات أو التوسعات وغيرها.

لذلك يمكن القول بأن نشأة الخصم قد تكون مصاحبة بوجود مقابل كما قد يكون دون مقابل على الإطلاق، كذلك ليس من الضروري أن يعتمد وجود الخصوم على أسانيد قانونية، وأخيراً يلزم التنبيه إلي أن خصوم الوحدة المحاسبية تأخذ نفس الحكم المرتبط بالأصول حيث تتأثر بعوامل كثيرة خارجة عن نطاق سيطرة المحاسب مثل تغير مستويات الأسعار، تغير سعر الفائدة.. . إلخ.

(ج) مفهوم حقوق الملكية (صافي الأصول):

- عرَّف مجلس مبادئ المحاسبة الأمريكي APB مفهوم حقوق الملكية على أنها زيادة أصول المنشأة على خصومها كما عرفت حقوق الملكية حسب FASB بأنها ما تبقى من أصول الوحدة المحاسبية بعد طرح خصومها، وطبقاً لهذه التعريفات فإن حقوق الملكية هي عبارة عن استبعاد خصوم المنشأة من أصولها وتتميز حقوق الملكية بالخاصيتين التاليتين:
  - تمثل حقوق متبقية residual interest.

- تأتي من مصدرين أساسيين هما: استثمارات أصحاب الحقوق (حملة الأسهم) وتظهر ضمن حساب رأس المال، وحقوق مكتسبة نتيجة الأرباح المتجمعة، وتظهر ضمن الأرباح المحتجزة أو تحول إلى أرصدة الاحتياطيات.

- هذا ومن الجدير بالذكر أن حقوق الملكية تأتي في المرتبة الثانية بعد الخصوم من حيث أولوية السداد وتمثل حقوق الملكية من حيث المقدار الحد الأقصى للتوزيعات التي يمكن أن تقوم بها المنشأة لأصحاب الحقوق المتبقية.
- إن الفرق بين حقوق الملكية وبين الخصوم يعتبر أمراً واضحاً من حيث المفهوم إلا أنه في التطبيق العملي قد تثار بعض المشكلات مثل السندات ذات الحق في التحويل إلي أسهم وكذلك الأسهم الممتازة التي لها أولوية في السداد أو ذات استحقاق محدد، أما بالنسبة لتبويب هذه الحقوق فيتم حسب الامتيازات التي تتمتع وحسب درجة المخاطرة التي تتعرض لها، فمثلاً يقسم رأس المال إلي أسهم عادية، أسهم ممتازة مجمعة للأرباح، أسهم ممتازة واجبة السداد.
- كما أنه من الجدير بالذكر أيضاً في هذا المجال أن الوحدات التي لا تهدف إلي تحقيق الربح لا تستخدم مصطلح حقوق الملكية للتعبير عن الحقوق المتعلقة بأصحاب المشروع وإنما تستخدم عبارة (صافي الأصول)، والسبب في ذلك هو عدم وجود رأس مال مستثمر لهذه الوحدات بالمعني المألوف في المشروعات التجارية، كما أن هناك قيوداً قد تحد بشكل أو بآخر من حرية الوحدة في استخدام صافي أصولها وقد تكون هذه القيود دائمة أو تكون مؤقتة، وهذه القيود تضع حدوداً على كيفية استخدام الموارد في تحقيق نشاط الوحدة المحاسبية فهي نوع من الرقابة أو التنظيم المفروض من قبل مقدمي الأموال، وأخيراً يلزم التنبيه بضرورة المحافظة على صافي

الأصول كما هو الحال في رأس المال في المشروعات التجارية وإلا تعرضت الوحدة إلي مشكلات عدم الاستمرارية والتوقف عن أداء مهامها.

(2) المفاهيم الخاصة بالتدفقات:

تتكون التدفقات من العناصر الأساسية الخمسة الآتية:

(الإيرادات والمصروفات، المكاسب والخسائر، الدخل الشامل).

أ) مفهوم الإيرادات والمصروفات:

هناك عدة تعريفات لمصطلح الإيرادات والمصروفات أهمها ما يلي:

- التعريف المقدم من مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي AICPA حيث عرف الإيرادات على أنها كل ما ينتج من بيع السلع وتقديم الخدمات وتحدد قيمة الإيرادات وفقاً لذلك.
- كما قدم مجلس مبادئ المحاسبة الأمريكي FASB تعريفاً للإيرادات على أنها الزيادة الإجمالية في قيمة الأصول أو النقص في قيمة الخصوم الناتجة عن القيام بنشاط موجه لتحقيق الأرباح، ويتم قياسها وفقاً لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها.
- وأخيراً وفي وقت لاحق عام 1985م استقر رأي مجلس معايير المحاسبة الأمريكي FASB على التعريف الآتي للإيرادات: " الإيرادات هي التدفقات الداخلة إلي الوحدة المحاسبية أو أي زيادة في أصولها أو تسديداً لخصومها التي تنشأ عن إنتاج وبيع السلع وتأدية الخدمات للغير ضمن الأعمال الرئيسية المعتادة للمنشأة ".
- ويلاحظ على التعريف الأول أنه يعكس بوضوح وجهة نظر قائمة الدخل حيث تم تعريف الإيراد باعتباره نشاط إنتاجي، في حين يأخذ التعريف الثاني من وجهة نظر قائمة

المركز المالي إذ تم تعريفه من زاوية أثره على عناصر الأصول والخصوم، أما التعريف الثالث فهو أكثر شمولاً حيث يجمع بين تحديد مصدر الإيراد وبين أثره على عناصر الأصول والخصوم.

- وفيما يتعلق بالمصروفات فقد قدمت لجنة المصطلحات التابعة لمجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي تعريفاً للمصروفات على أنها كل التكاليف المستنفذة التي يمكن خصمها من إيرادات الفترة.
- وفي عام 1985م استقر رأي مجلس معايير المحاسبة الأمريكي على تعريف المصروفات على النحو التالي: هي التدفقات الخارجة من الوحدة أو أي نقص في أصولها أو زيادة في خصومها أو كليهما معاً والتي تنشأ عن إنتاج السلع أو بيعها وتأدية الخدمات للغير مما يشكل الأعمال الرئيسية المعتادة للمنشأة.

ويلاحظ على هذا التعريف أنه يمثل تطوراً لمفهوم المصروفات على نفس النسق بالنسبة لمفهوم الإيرادات والقاعدة العامة هي أن المصروف يترتب عليه نقص في الأصول أو زيادة في الخصوم.

ب) مفهوم المكاسب والخسائر:

- كان مفهوم التفرقة بين الإيرادات والمكاسب ثم بين المصروفات والخسائر في بداية مرحلة التطور المحاسبي قاصراً على طريقة الإفصاح في القوائم المالية وقد عرف مجلس معايير المحاسبة الأمريكي FASB عام 1985م المكاسب على أنها الزيادة في حقوق الملكية (صافي الأصول) الناتجة عن العمليات العرضية أو الفرعية أو أي أهداف وظروف تؤثر على الوحدة المحاسبية خلافاً لتلك التي تتمثل في إيرادات استثمارات أصحاب الأموال.

أما الخسائر فهي النقص في حقوق الملكية الناتجة عن العمليات العرضية أو الفرعية أو عن أحداث أو ظروف تؤثر على الوحدة المحاسبة خلافاً للمصروفات أو توزيعات متعلقة بأصحاب رأس المال.

هذا وتنتج المكاسب والخسائر من العمليات التالية:

- عمليات تبادلية مع الغير كما في حالة بيع أصول ثابتة غير مستخدمة في المنشأة.
- عمليات تحويلية (تمويلية) من الغير كما في حالة التبرعات والإعانات والغرامات.
- عمليات حيازة الأصول وترتيب التزامات كما في حالة حيازة عملات أجنبية أو وجود التزامات واجبة السداد، أو مكاسب أو خسائر التغير في المستوى العام للأسعار على بنود العناصر المتداولة والثابتةوالتي ينشأ عنها ما يعرف بمكاسب أو خسائر الحيازة المحققة وغير المحققة.
- عمليات مفاجئة كما في حالة وقوع خسائر غير متوقعة في عناصر الأصول أو تحقيق مكاسب ناتجة عن اكتشافات غير متوقعة.

- يلاحظ هنا الاختلاف بين المكاسب والخسائر وبين الإيرادات والمصروفات السابق تعريفها إلا أنه يجدر الملاحظة أن ما يمثل مكاسب أو خسائر بالمقارنة بالإيرادات أو المصروفات سوف يختلف من وحدة لأخرى وفقاً لاختلاف طبيعة النشاط واختلاف الظروف المحيطة، فمثلاً تعتبر الاستثمارات في الأوراق المالية أحد أوجه النشاط الرئيسي بالنسبة للبنوك وبالتالي تعتبر نتائج هذه العمليات إيراداً أو مصروفاً بينما يختلف الأمر بالنسبة للمشروعات الأخري حيث تعتبر مكاسب أو خسائر.
- كذلك قد تنشأ المكاسب أو الخسائر بسبب حيازة أو اقتناء الأصول أو الخصوم وذلك نتيجة تغيرات مستويات الأسعار أو تغيرات أسعار الصرف.

- كذلك يتم الإفصاح عن الإيرادات والمصروفات على أساس إجمالي التدفقات المتعلقة بكل منهما دون إجراء مقاصة بينهما، أما بالنسبة للمكاسب والخسائر فيتم الإفصاح عنهما على أساس صافي التدفقات الداخلة والخارجة مثل الفرق بين مكاسب وخسائر ترجمة العملات الأجنبية، الفرق بين مكاسب ومصروفات دعاوى قضائية.
- تتعلق الإيرادات والمصروفات بنتائج النشاط الجاري الذي يتسم بالتكرار والدورية، خلافاً للمكاسب والخسائر التي تتمثل بنتائج النشاط غير المعتاد أو الدوري.

(ج) مفهوم الدخل الشامل:

- قدم مجلس معايير المحاسبة الأمريكي FASB عام 1985م تعريفاً لمفهوم الدخل الشامل بأنه عبارة عن التغير في حقوق الملكية الناتج عن العمليات والأهداف والظروف الخاصة بالفترة التي ليس لها صلة بأصحاب رأس المال بصفتهم ملاك للوحدة المحاسبية.
- يعكس التعريف بوضوح المفهوم الشامل للدخل إذ يشمل كافة التغيرات في حقوق الملكية باستثناء تلك الناشئة عن استثمارات أصحاب المشروع أي أن هذا المفهوم سوف يساوي صافي التدفقات النقدية من وإلي الوحدة بعد إستبعاد تلك التدفقات المتعلقة بتكوين رأس المال والتوزيعات التي تتم لأصحاب المشروع.
- وبموجب شمولية المفهوم المحاسبي لصافي الدخل (أو صافي الخسارة) يمكن تحديد مصادر رئيسية للدخل الشامل كما يلي:
  - الدخل الناتج عن العمليات التبادلية أو التحويلية التي تجريها الوحدة المحاسبية مع الغير (إعانات، هبات، تبرعات) بخلاف أصحاب رأس المال.
  - الدخل الناتج عن النشاط الإنتاجي للوحدة المحاسبية وما يسفر عنه من منافع في شكل سلعة أو خدمات.

- الدخل الناتج عن تفاعل الوحدة المحاسبية مع الظروف البيئية المحيطة مثل تغيرات الأسعار والتغيرات التقنية ومما تسببه من تقادم، كوراث طبيعية، سرقات،.... إلخ.

(3) المفاهيم الخاصة بالتغيرات في حقوق الملكية:

إن من الأسباب الرئيسية التي تؤدي إلي تغير حقوق الملكية ما يلي:

- وجود صافي دخل شامل أو صافي خسارة شاملة.
- وجود معاملات مع أصحاب رأس المال بصفتهم ملاكاً.

وفيما يتعلق بعناصر الدخل الشامل فقد سبق توضيحها، أما المعاملات مع أصحاب رأس المال فتنقسم إلي نوعين هما:

أ. **استثمارات أصحاب رأس المال:**

وهي الزيادة في الاستثمارات الناتجة عن تحويل ملكية أصول أو تقديم خدمات مقابل الحصول على حقوق ملكية، أي أنها معاملات في اتجاه واحد بين الوحدة وأصحابها، وبهذا فهي تعتبر عمليات غير تبادلية (ليست بين الوحدة والغير) بمعني أن الوحدة المحاسبية غير مطلوب إعطاء مقابل نظير هذه الاستثمارات.

ب. **التوزيعات على أصحاب رأس المال:**

وهي تعد في جوهرها استثمار سالب تتمثل في تحويل ملكية أصول إلي أصحاب حقوق ملكية أو تحمل بعض الالتزامات مقابل تخفيض مماثل في حقوق ملكيتهم وهذه التوزيعات تعتبر أيضاً في اتجاه واحد بمعني أنها غير تبادلية تمييزاً لها عن المعاملات التبادلية الأخرى وهي المعاملات التي تقع بين الوحدة المحاسبية والغير.

الفصل الرابع

الفروض والمبادئ المحاسبية

مقدمة.

أولاً: الفروض المحاسبية.

ثانياً: المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

مقدمـة:

سبق الإشارة إلى أن هيكل النظرية المحاسبية يتكون من الأهداف والمفاهيم وهي تشكل معاً الإطار المفاهيمي لبناء النظرية المحاسبية، كما يتكون من الفروض والمبادئ وهي التي تمثل البناء الرسمي للنظرية، لذلك تعتبر الفروض والمبادئ قمة البناء الفكري للنظرية، فالفروض هي المسلمات الفكرية المستخلصة من البيئة بجوانبها المختلفة الاقتصادية والاجتماعية والقانونية والتي يتم الاعتماد في مجال البحث للتوصل إلى المبادئ العلمية، وبالتالي فهي المرجع الذي يتم الاحتكام إليه لحسم أي خلاف في التطبيق، باعتبارها حقائق يتم التوصل إليها باستخدام مفاهيم البحث العلمي.

إن تحديد الفروض والمبادئ يعتبر دليلاً على درجة التقدم الذي وصلت إليه النظرية ودليلاً على درجة النضوج والإكمال.

استقر الفقه المحاسبي على مجموعة من الفروض والمبادئ أهمها:

1- الفروض:

- فرض الوحدة المحاسبية.
- فرض الاستمرارية.
- فرض الدورية.
- فرض وحدة القياس.

2- المبادئ:

- مبدأ القياس الفعلي.
- مبدأ المقابلـة.
- مبدأ تحقق الإيراد.

- مبدأ تحقق المصروفات.
- مبدأ التكلفـة.
- مبدأ الإفصاح الشامل.

أولاً: الفـروض المحاسبيـة:

تخلط كثير من المراجع بين الفروض والمفاهيم والأهداف من جهة وبين الفروض والمبادئ من جهة أخرى، مثال: الخلط بين الخصائص النوعية للمعلومات كالملاءمة أو الثبات أو الموضوعية على أنها أهداف، ومبادئ، وأحياناً تعالج على أنها فروض أو أعراف محاسبية.

تتميز الفروض بخصائص معينة وهي بأنها محدودة العدد نسبياً، أن تكون مستقلة أي لا تعتمد على بعضها البعض، ألا يكون هناك تعارض فيما بينها، أن تكون كافية وضرورية لتبرير أغراض الدراسة وأهدافها.

1. فرض الوحدة المحاسبية:

يشير مفهوم فرضية الوحدة المحاسبية إلى مسمى الشخصية المعنوية أو مسمى الوحدة الاقتصادية وهي جميعها تعبيرات مترادفة تحمل معنى الشخصية المعنوية الاعتبارية ذات الذمة المستقلة عن ذمة ملاكها أو مديريها، وقد أدى ذلك إلى ظهور ما يعرف بالملكية الغائية، وينظر البعض إلى هذا الفرض بأنه حجر الزاوية في بناء النظرية المحاسبية بل في التطبيقات العملية المحاسبية من حيث مسك السجلات وتصميم النظام المحاسبي وإعداد التقارير المالية وتحديد دائرة النشاط والعمليات التي تخضع للقياس المحاسبي، فهذا الفرض ضروري أيضاً لكافة المنشآت بصرف النظر عن أهدافها سواء كانت ربحية أم غير ربحية، كما أنه يتيح المجال للوحدات الاقتصادية بتطبيق طريقة التكلفة التاريخية في القياس المحاسبي أو طريقة التكلفة الاستبدالية أو طريقة صافي القيمة البيعية.

هذا وقد تأخذ الوحدة المحاسبية عدة أشكال مثل شركة مساهمة قائمة بذاتها، أو مجموعة من الشركات المستقلة قانوناً مثل وجود شركة أم (قابضة) (Parent) وشركات تابعة (Subsidiaries)، كما قد تكون الوحدة المحاسبية دائرة نشاط معين كما في حالة المنشآت ذات الأقسام المتعددة، وفي نفس السياق أيضاً يعتبر الاقتصاد القومي في الدولة وحدة محاسبية مستقلة، لذلك ولتوضيح طبيعة هذا الفرض يتم تناوله من الجوانب التالية:

أ. علاقة الوحدة المحاسبية بأصحاب رأس المال.

ب. علاقة الوحدة المحاسبية بالوحدات الاقتصادية الأخرى.

ج. طبيعة الوحدة المحاسبية.

أ. بالنسبة لعلاقة الوحدة المحاسبية بأصحاب رأس المال:

تعتبر الوحدة المحاسبية كياناً مستقلاً عن أصحاب رأس المال بصرف النظر عن طبيعة المنشأة فردية أم أشخاص أو شركات أموال، وتظهر العلاقة بين الوحدة المحاسبية وملاكها في المعاملات المتعلقة بزيادة أو نقص رأس المال، توزيعات الأرباح، المسحوبات الشخصية في شركات الأفراد والأشخاص.

ب. بالنسبة لعلاقة الوحدة المحاسبية مع الوحدات الاقتصادية الأخرى:

يجب التمييز لدى إجراء القياس والتحليل المحاسبي بين العمليات التي تستوجب التسجيل في الدفاتر المحاسبة أو التي لا تستوجب ذلك، الأمر الذي يتعين معه **التفرقة بين الثلاثة أنواع هي:**

- عمليات داخلية بالمشروع.
- عمليات خارجيـة.
- عمليات أجنبيـة.

العمليات الداخلية:

هي عبارة عن كافة الأنشطة الإنتاجية التي تقوم بها الوحدة المحاسبية بغرض تحويل الموارد من الأصول إلى منتجات في صورة سلع وخدمات، ويلاحظ أن هذه العمليات تتعلق بمحاسبة التكاليف والتي ينتج عنها تحديد تكلفة المنتجات، الأمر الذي يساعد الإدارة في عمليات التخطيط ورسم السياسات الإنتاجية.

العمليات الخارجية:

هي عبارة عن المعاملات الخارجية (الأحداث والوقائع) التي تتم بين الوحدة المحاسبية وغيرها من الوحدات، وتشمل عمليات تبادلية وهي العمليات ذات جانبين تنطوي على تدفق الأموال من وإلى الوحدة المحاسبية، أما العمليات التمويلية فهي عمليات ذات جانب واحد تنطوي على تدفق الأموال من الوحدة المحاسبية إلى وحدات أخرى، أو العكس مثل:

- علميات تمويلية في صالح المنشأة (تدفق مالي داخل) مثل الحصول على أصل، أو الوفاء بالتزام دون التضحية بأي شيء مقابل ذلك كالاعانات، والمساهمات التي تتحصل عليها المنشأة من الغير.
- عمليات تمويلية في غير صالح المنشأة (تدفق مالي خارج) مثل التضحية بأصل، وتحمل التزام دون الحصول على شيء مثل التبرعات أو الالتزامات التي تتكبدها المنشأة كالسرقة أو انقضاء مفاجيء لأحد أصول المنشأة.

العمليات الأجنبية:

وهي العمليات التي تجري بين الوحدات المحاسبية الأخرى فيما بينها والتي لا تؤثر على أصول المنشأة، ولا تتعلق بأنشطتها وعملياتها المرتبطة بنظامها المحاسبي.

ج. طبيعة الوحدة المحاسبية:

للوقوف على طبيعة الوحدة المحاسبية يتم النظر إليها من خلال أحد بعدين كما يلي:

البعــد الأول:

تعتبر الوحدة المحاسبية كيان له أبعاد اقتصادية وإدارية وقانونية ويمكن أن تتمثل في شكل مبلغ معتمد ومخصص لغرض معين كالأجهزة الإدارية أو تعتبر دائرة نشاط أو فرع كما تعتبر شركة قائمة بذاتها أو شركة قابضة وتتبعها شركات أخرى ذات ذمة مالية مستقلة.

البعــد الثانــي:

يركز هذا البعد على اهتمامات أصحاب الحقوق أو المصلحة وليس على نشاط ووظائف الوحدة نفسها، أي يركز على احتياجات المجتمع مما يعني اتساع نطاق التقارير المحاسبية ليغطي مجالات الموارد البشرية، وتكلفة رأس المال وغير ذلك مما يتطلبه نموذج المسؤولية الاجتماعية، وتوجد نظريتان تفسران طبيعة الوحدة المحاسبية في علاقتها بأصحاب المصالح فيها وهي نظرية الملكية المشتركة والتي تعنى أن الوحدة المحاسبية هي وحدة مملوكة لفرد أو مجموعة أفراد لهم مصلحة مشتركة في تحقيق الأرباح، أما النظرية الأخرى فهي الشخصية المعنوية وتعني تعدد أصحاب المصالح في هذه الوحدة سواء كانوا ملاكاً أم مقرضون أم ممولون أو عملاء أو مستهلكون.

2. فرض الاستمراريـة:

- يرتبط فرض الاستمرارية بفرض وجود الشخصية الاعتبارية المستقلة حيث تعتبر الوحدة المحاسبية مستمرة في أعمالها ونشاطها الطبيعي وليس هناك نية لتصفيتها في الوقت الحاضر وبالتالي فإنه على عكس ذلك فطالما لا يوجد دليل لتصفيتها فإن

القوائم المالية يتم إعدادها بافتراض أن المنشأة تستمر في أداء نشاطها، وبالتالي فإنه احتمال التصفية أو التوقف عن مزاولة النشاط هو حالة استثنائية.

- يتفق هذا الفرض مع الاعتبارات القانونية التي تعمل في ظلها الوحدة الاقتصادية، إن بناء النظرية المحاسبية تتطلب وجود هذا الفرض فإما أن تكون هناك حالة استمرار أو حالة تصفية ولا يمكن افتراض كلا الحالتين وإلا جاءت المبادئ المحاسبة متعارضة ومن الطبيعي أن يؤسس الأمر على أساس الافتراض بالاستمرارية وليس التصفية.

السؤال المنطقي الذي يثار إلى متى يتم افتراض الاستمرارية؟

- كثيراً ما نجد في الواقع العملي اختفاء منشآت وحلول منشآت أخرى مكانها لذلك فإن الإجابة على هذا السؤال معناه أن فرض الاستمرارية هو فرض يتعلق بالحاضر والظروف السائدة وقت إعداد القوائم المالية وليس بالمستقبل وأن المنشأة سوف تستمر لفترة أطول من عمر أي أصل تمتلكه وبما يعمل على الوفاء بكل الالتزامات والتعهدات القائمة، وبالتالي فإن هذا الافتراض يتعلق بالماضي والحاضر ولا يتعلق بالنشاط للفترات القادمة.
- يقوم على فرض الاستمرارية بعض المبادئ المحاسبية مثل تقويم الأصول حيث تمثل الأصول مجموعة منافع ينتظر الاستفادة منها مستقبلاً، كذلك إعداد قائمة المركز المالي باعتبارها أرصدة مرحلة للمستقبل، وأسس الاستحقاق وما ينتج عنه من تسويات جردية تتعلق بالمقدمات والمستحقات، واستهلاك الأصول الثابتة، والتفرقة بين المصروفات الإيرادية والرأسمالية وتكون الاحتياطات الرأسمالية، واحتجاز جزء من الأرباح وترحيله إلى فترات ثابتة، كلها تعتمد على فرض الاستمرارية.

- يرى فقهاء المحاسبة أن فرضية الاستمرارية هي الفرضية التي يتم الاعتماد عليها عند إجراء القياس المحاسبي القائم وفقاً لمبدأ التكلفة التاريخية ومن ذلك تقويم الأصول الثابتة فطالما أن المنشأة ليست في حالـة تصفية اضطرارية التي تستوجب التخلص من تلك الأصول وتحويلها إلى أصول نقديـة وبالتالي فليس من الملائم تقويمها بالأسعار الجارية لأغراض إعداد المركز المالي للمنشأة مما يوجب الالتزام بالتكلفة التاريخيـة، ومن ثم تحديد إهلاكها ومبالغ إطفائها على أساس التكلفة التاريخية بصرف النظر عن التغيرات في قيمها خلال الفترات التالية:

تمثل أرصدة المركز المالي للمنشأة أرصدة مرحلة إلى فترة مستقبلية لاعتبارها تقدم بعملية الربط بين الفترات الزمنية، وعليه فإنه طبقاً لهذه الفرضية (الاستمرارية) يجب إعداد المركز المالي للمنشأة بشكل مستمر عن كل فترة مالية من الفترات المتتالية.

3. فرض الدوريـة:

- طبقاً لما ورد في تفسير فرضية الاستمرارية التي تقضـي باستمرارية مزاولة المنشأة لأنشطتها، فإن الاعتبارات العملية لهذه الفرضية تقضي بتقسيم حيـاة المشـروع إلـى فترات دورية لغرض إعداد التقارير المالية الدورية وتوفير المعلومات اللازمة لمتخذي القرارات بشكل منظم وبدون تأخير مما يجعلها قابلة للمقارنة بين الفترات المالية للمنشأة أو المنشآت الأخرى المماثلة.
- تظهر أهمية هذا الفرض لأن البديل لذلك هو الإنتظار حتى نهاية عمر المشروع مما يعني تقديم معلومات غير ملائمـة.
- هناك مبادئ وإجراءات محاسبية تحكم تحديد نتائج الأعمال وإعداد المركز المالي تقوم على مبدأ الفرضية لأنه بافتراض عكس هذا الفرض (أي في المدى الطويل) فإنه لا يهم اتباع

طريقة القسط الثابت أو المتناقص أو غيره من طرق الاستهلاك، كذلك لا يهم في المدى الطويل تقويم المخزون (تكلفة المخزون) على أساس التكلفة الكلية أو التكلفة المتغيرة، كذلك لا يهم تطبيق مبدأ المقابلة (تحديد المقدمات والمستحقات)، أو التفرقة بين عناصر الربح الشامل والربح الجاري.

- إن الاعتبارات العملية واحتياجات مستخدمي المعلومات تفسر الأسباب المنطقية نحو اتباع هذا الفرض في بناء النظريـة المحاسبة، حيث توفر تقارير دورية سنوية تنسجم مع خاصية الملاءمة في البيانات المالية.
- يبقى من الناحية العملية ضرورة تحديد الفترة المالية التي تعد عنها القوائم المالية، وما إذا كانت سنة تقويمية كاملة ترتبط باكتمال دورة التشغيل أم تكون أقصر من ذلك، وفي الواقع العلمي نجد أن هناك أمور فنية وعملية تحكم قصر أو طول هذه الفترة وتاريخ بدايتها وتاريخ نهايتها، فالعبرة في تحديد تلك الفترة يخضع لطبيعة نشاط الوحدة المحاسبية، ويمكن القول أن تاريخ نهاية الفترة المحاسبية تحكمها اعتبارات تتعلق بانتهاء دورة النشاط وهي النقطة الزمنية التي يكون فيها دورة النشاط قد اكتملت حتى وصلت إلى ما يقارب نقطة الصفر أي عند أضعف نقطة في مرحلة النشاط حيث تنتهي عندها الفترة المالية.

أما في المنشآت الزراعية فيمكن القول أن الدورة تبدأ مع بداية الموسم الزراعي وتنتهي عند نهايته بصرف النظر ما إذا كانت سنة تقويمية من عدمه أما في الأنشطة الخدمية أو المقاولات والأعمال الإنشائية فهي عادة لا تستمر أكثر من سنة تقويمية وتستمر أنشطتها بنفس المستوى مما يعني في هذه المرحلة ربطها بنهاية السنة التقويمية.

4- فرض وحدة القياس:

- لأغراض إثبات المعاملات والوقائع الاقتصادية لا بد من استخدام القياس المحاسبي للتعبير الكمي عن تلك المعاملات والظواهر وإبراز العلاقات القائمة بين خصائص الأشياء المراد قياسها لذلك تتطلب عملية القياس اختيار وحدة قياس مناسبة.
- إن القياس المحاسبي هو قياس مالي بمعنى أنها تعنى بالعمليات التي يمكن التعبير عنها نقداً، أي قابلة للقياس الكمي بوحدة النقد، ولكن في ظل التوسع في مجال العمل المحاسبي فليس من المستبعد أن تدخل المحاسبة مجال العمل المالي الوصفي ويظهر هذا التوجه نحو التوسع في الإفصاح المالي ليشمل محاسبة الموارد البشرية، وكذلك الانتقال من مفهوم القوائم المالية إلى مفهوم التقارير المالية.
- هناك مشكلة يثيرها هذا الفرض وهي مشكلة عدم ثبات وحدة القياس ذاتها، فمن المعروف أن النقود أداة للتعبير عن القيمة التبادلية للسلع والخدمات وأنه من المتوقع عدم ثبات القوة الشرائية لوحدة النقد، إلا أن التفسير التقليدي لهذا الفرض يقوم على أساس أنه في غياب التغيرات الكبيرة في القوة الشرائية للنقود يمكن اعتبار وحدة القياس ثابتة القيمة (أي أن التغيرات في قيمة النقود التي ليست ذات وزن كبير يمكن إهمالها عملياً) مع مراعاة إعادة تصوير القوائم المالية باستخدام وحدة قياس موحدة القيمة في حالة حدوث تغيرات كبيرة في القوة الشرائية للنقود.
- يقوم نموذج التكلفة التاريخية على فرضية ثبات وحدة القياس النقدي أي تجاهل التغيرات في المستوى العام للأسعار وتمسكه بالتكاليف التاريخية للأحداث والوقائع الاقتصادية وقد أكد على ذلك مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكية FASB هذه الفرضية والاستمرار في تطبيق نموذج التكلفة التاريخية، مع مراعاة تطبيق محاسبة التضخم خاصة في الدول التي تعاني اقتصادياتها من تضخم بمعدلات عالية.

ثانياً: المبادئ المحاسبية المتعارف عليها:

على الرغم من الجهود التي بذلت حتى الآن لتطوير الإطار الفكري للمحاسبة إلا أن هناك صعوبات تعترض المنهج العلمي لتحديد المبادئ المحاسبية الأساسية وهي:

1. وجود العديد من المصالح الذاتية المتعارضة للأطراف المتعددة التي تهتم بنتائج العملية المحاسبية والتي قد لا تستند إلى أي مبررات منطقية.
2. إن استخدام إطار فكري متفق عليه كأساس لاستخلاص المبادئ (الأسلوب الاستقرائي أو الاستنباطي) يتطلب وقتاً وجهداً طويلاً وهو بحاجة إلى إعادة النظر بشكل مستمر وفقاً للتطورات البيئية.
3. ليس معنى ذلك أن مهنة المحاسبة تعمل دون ضوابط أو قواعد بل تقوم على أساسيات وأعراف أتفق على تسميتها بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها (GAAP) والتي تستخدم كأساس لتوصيف وتبرير الممارسات المحاسبية المقبولة في المكان والزمان.
4. إن المعيار الذي يمكن استخدامه للتفرقة بين المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وتلك غير المتعارف عليها هو أنه المبادئ المحاسبية المتعارف عليها هي التي تحظى بتأييد رسمي من جانب الجهات المسؤولة عن تنظيم وتطوير المهنة كما تحظى بإجماع الرأي حول كيفية تطبيقها.
5. ولما كانت تلك المبادئ هي نتائج إجماع المحاسبين عليها فمن الطبيعي أن تتعرض لمخاطر التحيز لتغليب مصلحة فئة على أخرى وقد حدا ذلك إلى الاتجاه نحو تقويض مهمة تحديد تلك المبادئ إلى الجهات المسؤولة عن تطوير وتنظيم المهنة.

1. مبدأ القياس الفعلي:

يعني هذا المبدأ هو قياس كل من عناصر الأصول والخصوم وحقوق الملكية والتغيرات التي تطرأ عليها. مما يستلزم الوقوف على أبعاد عملية القياس من حيث تحديد مفهوم الأحداث والعمليات وكذا تحديد مصادر التغيرات التي تطرأ عليها.

- بالنسبة لتعريف الأحداث فهي عبارة عن وقائع ذات تأثير على اقتصاديات الوحدة وقد تكون هذه الأحداث داخلية وخارجية، كما قد تشمل ظروف يترتب عليها أوضاع تنطوي على مكاسب لصالح المنشأة أو في غير صالحها، ولا شك أن تحديد طبيعة هذه الأحداث والعمليات والظروف وقياسها وتبويبها يساعد كثيراً في تحديد وقياس النتائج والتغيرات التي تطرأ على عناصر القوائم المالية.
- هناك أحداث أوعمليات أو ظروف تؤدي إلى تغير في الأصول والخصوم ولا يصاحبها تغير في حقوق الملكية.
- هناك أحداث أو عمليات أو ظروف تؤدي إلى تغير في حقوق الملكية مثل الإيرادات والمصروفات، المكاسب والخسائر، استثمارات الملاك، توزيعات للملاك
- هناك أحداث أو عمليات أو ظروف لا تؤثر على حقوق الملكية ولكن تؤثر على العناصر المكونة لهذه الحقوق مثل إصدار أسهم مجانية أو عمليات تجزئة الأسهم في الشركات المساهمة.

معايير الإثبات المحاسبي:

هناك أربعة معايير أساسية يجب توافرها قبل أن تكون أي عملية مالية قابلة للإثبات المحاسبي (الاعتراف المحاسبي) وهي:

التعـــريف Definition:

بمعنى أن ينطبق عليها أحد التعريفات الخاصة بعناصر القوائم المالية فإذا كانت مورد فيجب أن ينطبق عليها التعريف العلمي للأصول، وإذا كانت التزاماً فيجب أن ينطبق عليها التعريف العلمي للخصوم، بالإضافة إلى انطباق التعريف العلمي لكل من عناصر الإيرادات والمصروفات والمكاسب والخسائر.

القيــــاس Measurabity:

وهو يعني أن يتوفر للبند أو للعملية خاصية القياس أي بمعنى أن تكون ملائمة في إمكانية تحديد قيمة نقدية لها والمعبر عنها بالتكلفة وفق مناهجها المختلفة وقت وقوع الحدث المالي، ويمكن التعبير عنها كمياً وكذلك استخدام وحدة النقد لقياسها.

الملاءمــــة Relevance:

بمعنى أن تكون المعلومات الخاصة بالعملية لها قدرة في التأثير على قرارات مستخدمي القوائم المالية مما يستلزم توفر قدرة تنبؤية لهذه المعلومات، وإمكانية التحقق من التوقعات المتعلقة بها (التغذية العكسية)، وأن تكون في الوقت المناسب.

الثقــــة (الاعتماد على المعلومات) Reliability:

بمعنى أن تحقق المعلومات درجة كافية من صدق التمثيل وإمكانية التثبت من المعلومات، وعدم التحيز وعند إخضاع أي من مفردات القوائم المالية لعملية القياس فيجب أولاً تحديد الخاصية أو الصفة المطلوب إخضاعها للقياس ثم استخدام وحدة النقد للتعبير عنها.

- من الخصائص الرئيسية لقياس عناصر الأصول والخصوم هو بتطبيق خاصية التكلفة التاريخية وهي تشير إلى مقدار النقدية التي تتحملها المنشأة للحصول على الأصل وهو ما

ينطبق على قياس الأصول الثابتة ومفردات المخزون، وهنا يجب مراعاة المعايير المتعلقة باحتساب تكلفة الأصل مثل معيار التكلفة النقدية للأصل في تاريخ اقتنائه حيث تستبعد تكلفة تمويل الأصل من فوائد وخلافه باعتبارها تكلفة تمويلية وليست تشغيلية، كما يتعين مراعاة معيار المكان وهو ما يتعلق بنفقات نقل الأصل إلى مكان تخزينه لما يعني إضافة نفقات الشحن والتأمين والجمارك والعمولات، أما المعيار الثالث فهو معيار الجاهزية أي بمعنى إضافة جميع النفقات إلى الأصل حتى يصبح جاهزاً للاستخدام.

- أما خاصية التكلفة الجارية أو تكلفة الاستبدال فتعني ذلك القدر من النقدية الذي يمكن أن تتحمله المنشاة فيما إذا قامت بإعادة شراء ما تمتلكه من أصول في الوقت الحالي كما تعني ما قد يتوفر للمنشأة من نقديـة في حالة تحملها بالتزام معين.
- أما خاصية القيمة السوقية الجارية فتعني ذلك القدر من النقديـة الذي يمكن أن تحصل عليه المنشأة إذا قامت ببيع ما يتوفر لها من أصول.
- أما خاصية صافي القيمة المتوقع الحصول عليها (صافي القيمة البيعية) فهي تمثل قيمة النقد التي ينتظر الحصول عليه أو سداده بعد خصم التكاليف لتحويل الأصل أو الخصم إلى نقدية وهو ما ينطبق على عناصر المدينين والدائنين وأوراق القبض وأوراق الدفع.
- أمـا خاصية القيمة الحالية للتدفقات النقدية فهي تعتبر الأساس في إثبات عناصر المديونية والدائنية طويلة الأجل باستخدام معدل خصم يمثل سعر الفائدة السائد في تاريخ نشأة الحق أو الالتزام.
- وفيما يتعلق بالتعبير عن الكميات والمقادير بوحدة النقد والذي تعترف النظرية المحاسبية بثباتها، فإن ذلك يقوم على أساس أن مخالفة هذا الفرض سوف يؤدي إلى استخدام وحدة نقود للتعبير عن عناصر المركز المالي بوحدات قياس مختلفة، وهو أمر يتعارض مع أصول

ومبادئ نظرية القياس غير أن هناك مشكلة عدم ثبات هذه القوة الشرائية وحدوث تغيرات كبيرة فيها، الأمر الذي أدى إلى التوجه نحو معالجة هذا الأمر بإعداد قوائم مالية تعكس التغيرات في المستوى العام للأسعار من خلال استخدام وحدة نقد ذات قوة شرائية موحدة بدلاً من وحدة النقد الأصلية وبذلك يتم استبعاد أخطاء وحدة القياس النقدي الثابتة.

2. مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات:

لتحديد الدخل المحاسبي هناك مدخلان:

أولهما مدخل الميزانيات: وهو يعني مقارنة صافي الأصول في أول وآخر الفترة بعد استبعاد أثر أي استثمارات أضافية أو توزيعات على الملاك أما قائمة الدخل فهي مجرد حلقة وصل بين ميزانيات الفترات المحاسبية.

والمدخل الأخر هو مدخل مقابلة الإيرادات بالمصروفات: وهو يعني مدخل العمليات حيث يتحدد الدخل المحاسبي بمقابلة إيرادات الفترة مع مصروفاتها أما قائمة المركز المالي فهي مجرد حلقة وصل بين قوائم الدخل في الفترات المحاسبية.

- إن الاتجاه الحديث للفكر المحاسبي يدعو إلى العناية بكل من قائمة الدخل والمركز المالي ولا يغلب أحداهما على الأخرى بحيث لا يكون الاهتمام بعناصر قائمة المركز المالي على حساب العناية بقائمة الدخل.
- يعترف النموذج المحاسبي المعاصر بتحديد الدخل على أساس مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات، فطبقاً لهذا المبدأ تمثل المصروفات تكاليف الحصول على الإيرادات أي بمعنى وجود علاقة السببية بينهما، فالخطوة الأولى هو تحديد إيرادات الفترة ثم يأتي بعد

ذلك تحديد مصروفاتها باعتبارها ذلك الجزء من التكاليف المستنفذة في سبيل تحقيق تلك الإيرادات، أي بمعنى مقابلة الإنجازات المحققة بالمجهودات المبذولة.

- يشتق مبدأ مقابلة الإيرادات والمصروفات من فرض الدورية الذي يقضي بقياس نتيجة النشاط للمنشأة خلال فترات قصيرة دورية ومنتظمة حيث يتم في كل فترة دورية تحديد إيراداتها ومصروفاتها بشكل مستقل، ويعتمد هذا المبدأ في التطبيق العملي على أساس الاستحقاق.

أســـاس الاستحقـــاق:

يتفق مبدأ المقابلة مع تطبيق أساس الاستحقاق وليس الأساس النقدي في قياس الإيرادات والمصروفات للأسباب التالية:

- يعتبر ابتاع أساس الاستحقاق أكثر فائدة من الأساس النقدي في قياس الدخل الدوري.
- يوفر أساس الاستحقاق مؤشر أفضل عن قدرة المنشأة الحالية والمستقبلية على تحقيق التدفقات النقدية.
- طبقاً لأساس الاستحقاق يتم إثبات آثار مالية للأحداث والعمليات والظروف بمجرد تحققها وليس عند تحصيلها أو دفعها.
- يتسع نطاق الإثبات المحاسبي على أساس الاستحقاق ليشمل كافة العمليات النقدية والآجلة وعمليات التبادل والتغيرات في أسعار الأصول والخصوم والنشاط الداخلي وما ينتج عنه من قيم مضافة لأصول المنشأة.
- يعطي أساس الاستحقاق تقييماً أشمل لأداء الوحدة المحاسبية خلال الفترات المحاسبية.
- طبقاً للأساس النقدي فإن المقبوضات والمدفوعات لا يمكن أن توضح ما يعتبر منها عائداً على الاستثمارات أو استرداداً لها، كما أن النقدية المقبوضة خلال فترة معينة قد

تكون ناتجة عن نشاط يتعلق بفترات سابقة، كما أن النقدية المدفوعة خلال فترة معينة قد تكون متعلقة بنشاط الفترات المقبلة.

- **لذلك ولتطبيق مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات يستلزم الأمر الأخذ بأساس الاستحقاق حيث يستوجب ضرورة تحديد ما يلي:**
    - توقيت الاعتراف بالإيرادات والمصروفات من خلال إيجاد علاقة سببية بينهما.
    - معالجة آثار عدم تزامن التدفقات النقدية من خلال إعداد التسويات الخاصة بالمقدمات والمستحقات ومعالجة استهلاك التكاليف الرأسمالية وتوزيعها بطريقة منتظمة ومنطقية تعكس بقدر الإمكان مدى الاستفادة الدورية من هذه الموارد.
    - هناك حالات تستوجب الأخذ بالأساس النقدي وهي:
        - عدم وجود رابطة سببية بين الإيرادات والمصروفات كما في حالة النشاط الحكومي، ومثال ذلك عملية الضرائب وجباية الإيرادات وتوزيع أعبائها على المواطنين دون تقيد بمستوى الخدمات التي تقدمها.
        - عندما ترتفع درجة الاجتهاد والتقدير الشخصي إلى حد تفقد معه المعلومات المحاسبية فاعليتها.
        - يفيد تطبيق الأساس النقدي لدى إعداد قائمة التدفق النقدي وفي مجال تقييم الوضع النقدي ومركز السيولة في المنشأة.
- وختاماً تجدر الإشارة إلى أن علاقة السببية بين الإيرادات والمصروفات لا يعني بالضرورة السببية الحتمية، بمعنى تشخيص كل نفقة وربطها بالإيرادات التي أنتجتها بل ينطلق من المفهوم الإحصائي لعلاقة الارتباط بين متغيرين، متغير مستقبل ومتغير تابع، أما الأحداث التي لا تخضع لمبدأ السببية فإنها تعالج في قائمة الدخل في مرحلة أخيرة

منفصلة والتي يسمها المحاسبون الأحداث غير العادية سواء كانت نفقات أو إيرادات أو كانت تخص أحداثاً رأسمالية أو أحداثاً أخرى غير عاديـة.

3. مبدأ قياس وتحقق الإيراد:

للاعتراف بالعملية المالية يجب أن تتوفر أربعة شروط سبق الإشارة إليها وهي (التعريف، القياس، الملاءمة، الثقة) في مجال قياس وتحقق الإيراد يجب توافر شرطان آخران هما:

- الاكتساب Earned، بمعنى اكتمال عملية توليد الإيراد أو اقترابه من الاكتمال.
- التحقق أو القابلية للتحقق بمعنى تحويل الأصول غير النقدية إلى أصول نقدية وما هو في حكم النقديـة.

تحديد مفهوم الإيراد:

لمعرفة وتحديد مفهوم الإيراد فإنه يمكن النظر إليه من ثلاثة مفاهيم:

- عبارة عن تدفق من القيمة داخل إلى الوحدة المحاسبية نتيجة أدائها لنشاطها.
- عبارة عن تدفق من القيمة خارج من الوحدة المحاسبية نتيجة تبادل السلع والخدمات مع الغير.
- عبارة عن ما يتولد من قيم سواء كان ذلك في شكل سلع أو خدمات تم تبادلها أو لم يتم تبادلها خلال الفترة (أي كل ما يسفر عنه النشاط الإنتاجي)، ونلاحظ على المفاهيم الثلاثة أن المفهوم الثالث (الأخير) يعتبر أشمل وأوسع لأنه يعتبر الإيراد مؤشراً على قيمة المنجزات التي حققتها الوحدة المحاسبية خلال الفترة. في حين قد عرف مجلس معايير المحاسبة الأمريكي الإيراد على أنه تدفق داخل وتدفق خارج في شكل سلع وخدمات، أو أي زيادة في أصول المنشأة أو تسديداً لخصومها أو كليهما معاً التي تنشأ عن إنتاج وبيع السلع والخدمات للغير مما تدخل ضمن الأعمال الرئيسية المعتادة والمستمرة.

تحديـــد وقيـــاس الإيـــراد:

يتم تحديد وقياس الإيراد من خلال وجهتي نظر:

- وجهة نظر شاملة (يدخل ضمن الإيرادات العائد من إنتاج السلع والخدمات والعائد من أنشطة أخرى فرعية وغير متكررة).
- وجهة نظر محددة وهي تميز بين الإيرادات والمكاسب على أساس أن المكاسب تمثل عائد نشاط غير متكرر لا ترتبط بالهدف الرئيسي للمنشأة.
- فيما يتعلق بالقياس فإن القاعدة العامة هي توفر دليل موضوعي على زيادة القيمة والتي تنتج عن العمليات التبادلية، أي بمعنى أن يكون على اساس قيمة الزيادة في الأصول أو النقص في الخصوم نتيجة بيع السلع وتأدية الخدمات، أما بالنسبة للعمليات الأجلة فإذا كانت فترة الائتمان طويلة نسبياً فإن يتعين في هذه الحالة إيجاد القيمة الحالية المتوقع تحصيلها في تاريخ الاستحقاق وبالتالي فإن أي خصومات نقدية أو أي ديون معدومة يجب معالجتها على أساس أنها تخفيض للإيراد ولا تعتبر ضمن عناصر المصروفات لأنها ليست خدمات مستنفذة في سبيل تحقيق الإيرادات.
- إذا كانت عمليات التبادل غير نقدية (تبادل عيني) فيتم قياس الإيراد على اساس القيمة العادلة للأصل الذي حصلت عليه المنشأة أو الأصل الذي قدمته المنشأة في عملية خلق الإيراد.
- إن ما يمثل مكاسب أو ما يمثل إيرادات يختلف من وحدة لأخرى وفقاً لاختلاف طبيعة النشاط واختلاف الظروف المحيطة.
- ومن أمثلة المكاسب التي تنتج عن عمليات تبادلية هي عملية بيع الأصول، أما المكاسب التي تنتج عن عمليات تمويلية فهي كما في حالة الإعانات والغرامات، كما قد تنشأ

المكاسب بسبب حيازة الأصول والخصوم الناتجة عن التغيرات في الأسعار أو تغيرات أسعار الصرف.

- يتحقق اكتساب الإيراد من خلال النشاط الإنتاجي الذي تقوم به المنشأة بدءاً من الحصول على أوامر التوريد ومروراً بأنشطة التصنيع والتسويق والتخزين والتحويل كما يتم اكتساب الإيراد من خلال المضاربة على أسعار الأصول التي تحققها من خلال اقتنائها لها عبر الفترات المحاسبية.

والسؤال الذي يثار هنا ما هو توقيت الاعتراف بالإيراد محاسبياً ؟ وللإجابة على ذلك السؤال يمكن القول:

- يتم الاعتراف بالإيراد كاملاً عند نقطة إتمام البيع والتسليم أي حدوث عملية التبادل بين المنشأة والغير باعتبارها النقطة الزمنية التي يتحقق عندها الحدث الرئيسي ويتم فيها اكتساب الإيراد أو تحققه أو قابليته للتحقق.
- إن تأجيل الاعتراف بالإيراد أكثر مما ينبغي سوف يفقد المعلومات المحاسبية خاصية الملاءمة للاستخدامات المتوقعة، كما أن الاعتراف به قبل اكتسابه أو توفر الدليل الموضوعي على وجوده سوف يؤثر سلباً على درجة إمكانية الاعتماد على المعلومات المحاسبية.

مناقشة الأسس التقليدية والبديلة لتحقق الإيراد:

هناك العديد من الممارسات المحاسبية في مجال تحقق الإيرادات هي:

1. ينظر إلى الإيراد على أنه تيار متدفق من الإنتاج للأنشطة خلال الفترات المحاسبية مما يلزم توزيع القيمة المضافة على أكثر من نقطة زمنية، ويندرج تحت ذلك كافة أسس التحقق التي تعترف بالإيرادات، ومن أهم هذه الأسس:

أ. أساس الاستحقاق للإيراد ويتم ذلك في ظل عقود مبرمة مع المنشأة والتي توفر تحقيق شرطي الاكتساب والتحقق للإيراد معاً لذلك يطبق أساس الاستحقاق الدوري كما في حالة الإيجارات الدائنة والفوائد الدائنة والعمولات والأتعاب التي تستحق مقابل تقديم الخدمات.

ب. أساس الزيادة أو النمو الطبيعي في القيمة التي تحدث بمرور الوقت ويلعب فيها هذا الوقت دوراً رئيسياً في عملية تحقق شرط الاكتساب كما في حالة الصناعات الاستخراجية حالات الزراعة والصيد وتربية الماشية مما يستلزم إعادة تقدير هذه الأصول بصورة دورية، ويتم حساب الإيراد في هذه الحالة بالفرق بين صافي الأصول في بداية الفترة وصافي الأصول في نهاية الفترة.

ج. أساس نسبة الإنجاز وهو يقضي بتوزيع الإيراد (الأرباح) وفقاً لدرجة التقدم في التنفيذ، حيث يعتبر هذا التقدم في التنفيذ ملبياً لشرط قابلية التحقق وينطبق ذلك على عقود المقاولات طويلة الأجل.

2. **عادةً يتم الاعتراف بالإيراد كاملاً عند النقطة الزمنية التي يتم عندها أداء النشاط الرئيسي أو إتمام حدث هام في دورة اكتساب الأعمال أو نقطة أداء النشاط ويندرج تحت ذلك الأسس التالية:**

أ- أساس البيع والتسليم وهو الأساس التقليدي لتحقق الإيرادات حيث يكون سعر المنتج قد تحدد بصورة نهائية، وقد انتقلت حيازته لطرف آخر، وأن البيع يمثل الحدث الهام في دورة النشاط وإن معظم التكاليف الخاصة بالمنتج قد تم تحديدها.

والأسئلة التي تثار هنا هي ما هو توقيت إتمام البيع (هل عند انتقال الملكية القانونية؟ هل عند شحن البضاعة؟ أوعند حجز البضاعة؟ أوعند استلام

البضاعة؟ أوعند تحرير الفاتورة؟ أو عند انتهاء مهلة رد البضاعة؟ وللإجابة على ذلك تعتبر عملية البيع قد نفذت عندما تنتقل إلى المشتري الجزء الأكبر من المخاطر والحقوق المتعلقة بملكية الأصل المباع، ولكن ليس شرطاً أن تنتقل كل المخاطر وكل الحقوق للاعتراف بإتمام عملية البيع وأقرب مثال على ذلك هو حالة البيع بالتقسيط أو البيع التأجيري أو الإيجار التمويلي حيث يتم الاعتراف بقيمة العملية كإيراد محقق في دفاتر البائع على الرغم من احتفاظه بالملكية القانونية للأصل حيث يعتبر هذا الاحتفاظ هو مجرد إجراء لضمان سداد المستحق من قيمة الأصل، ويتم ذلك من خلال إجراء عدة قيود محاسبية كالآتي:

- جعل حساب عملاء البيع بالتقسيط مديناً مقابل القيد إلى حساب المبيعات بالتقسيط دائناً بكامل قيمة صفقة البيع.
- جعل حساب تكلفة المبيعات بالتقسيط مديناً مقابل القيد إلى حساب المخزون دائناً بقيمة تكلفة الصفقة المباعة.
- جعل حساب النقدية مديناً مقابل القيد إلى حساب عملاء البيع بالتقسيط دائناً بقيمة الأقساط المسددة فقط.
- جعل حساب المبيعات بالتقسيط مديناً مقابل القيد إلى كل من حساب تكلفة المبيعات بالتقسيط دائناً وحساب الربح المؤجل للمبيعات بالتقسيط دائناً.

ب-أساس إتمام الإنتاج وهنا يتم الاعتراف بالإيراد عند اكتمال الإنتاج دون الانتظار إلى إتمام مرحلة التبادل باعتباره النشاط الرئيسي الأكثر أهمية في دورة النشاط اللازمة لاكتساب الإيراد، كما الإيراد يعتبر في حكم القابل للتحقق إذا كانت هناك

سوق جاهزة ونشطة لإنتاج وبيع المنتجات بأسعار تنافسية لا تتأثر بكمية الإنتاج، وبالتالي فإن استخدام أساس الإنتاج للاعتراف بالإيراد وفقاً للشروط السابقة يترتب عليه تقويم المخزون بأسعار البيع أو صافي القيمة البيعية، وعليه فإن استخدام أساس الإنتاج يمكن أن يصلح لمنتج في حالة إنتاج سلع معينة لا يبذل فيها مجهود لتسويقها مثل الذهب، والفضة، وبعض المنتجات الزراعية وبعض الاستثمارات في الأوراق المالية، أي في حالة الأنشطة التي يتوفر لها خاصية القابلية للتحقق لها سوق حاضرة ونشطة بأسعار تنافسية لا تتأثر كثيراً بالقدر الذي تعرضه المنشأة من الإنتاج، وبالتالي فإن القاعدة هي أن يتم الاعتراف بالإيراد بمجرد إتمام الإنتاج وينطبق ذلك على السلع من المعادن الثمينة والأصول الزراعية والحيوانية.

إن الاعتراف بالإيراد أثناء الإنتاج مثل عقود المقاولات الإنشائية طويلة الأجل والتي يتحقق الإيراد فيها حسب درجة الإتمام، أما في حالة التعاقد على ناتج الوحدة المحاسبية فيمكن اعتبار طريقة نسبة الإتمام أي الاعتراف بالإيراد أثناء الإنتاج شريطة توفر تقديرات لتكاليف التنفيذ أو مقاييس محددة للإنجاز يمكن الاعتماد عليها، ويستلزم الأمر في هذه الحالة توفر تقديرات للتكاليف التي يمكن الاعتماد عليها والمتعلقة بتنفيذ العقد.

ج- أساس التحصيل النقدي، في بعض الحالات يعتبر تحصيل النقدية هو الحدث الهام في دورة النشاط وليس البيع أو الإنتاج حيث يمكن اعتبار هذا التحصيل بمثابة إيراد ويشترط لذلك أن تكون تكاليف تنفيذ النشاط قد تم تقديرها بدقة حتى يمكن اعتبار المتحصلات النقدية إيراداً، وأما إذا لم يكن هناك درجة عالية من

التأكد حول تكاليف النشاط (الإنتاج) أو تنفيذ العقد فإن الربحية يجب توزيعها طبقاً لأساس آخر.

وأخيراً فإن القاعدة العامة التي تحكم الاختيار بين أسس التحقق البديلة هو الاعتراف بالإيراد في أقرب وقت ممكن طالما قد تم اكتسابه فبالنسبة للأنشطة الخاصة بإنتاج وتوزيع السلع هي أن يتم الاعتراف بالإيراد عند إتمام عملية البيع، أما الأنشطة الخاصة بتقديم الخدمات فهي أن يتم الاعتراف بالإيراد عند إكمال أداء الخدمة، أو عند إكمال أداء كل مرحلة من مراحل هذا النشاط أما بالنسبة للإيرادات الناتجة عن السماح للغير باستخدام أصول المنشأة كالفوائد والإيجارات وغيرها فيتم الاعتراف بالإيراد على أساس الاستحقاق الدوري عبر الفترة الزمنية.

أما في حالة التبادل العيني وحصول الوحدة على أصول غير قابلة للتحويل إلى نقدية أو ما في حكم النقدية فالقاعدة أن يتم الاعتراف بالإيراد على أساس القيمة العادلة ويقصد بالقيمة العادلة هي (تلك القيمة التي يمكن تحقيقها إذا ما تم تبادل الأصل في سوق كفء وبين متعاملين على درجة مناسبة من الإدراك والمسؤولية).

4. مبدأ قياس وتحقق المصروفات:

- تعتبر المصروفات هي تدفق من القيم إلى خارج الوحدة المحاسبية نتيجة لاستنفاذ الموارد الاقتصادية بصورة مباشرة أو غير مباشرة لغرض تأدية النشاط الاعتيادي والمستمر للمنشأة واكتساب الإيراد خلال فترة معينة.

- تختلف المصروفات عن النفقات، فالنفقات التي تتعلق النشاط الجاري تعرف بالنفقات الإيرادية، والتي تتعلق بالتكوين الرأسمالي تعرف بالنفقات الرأسمالية، فالجزء الايرادي من النفقات هو الذي يمكن اعتباره مصروفاً خاصاً بالفترة المحاسبية، فالنفقة عبارة عن مجموعة شاملة تحتوي ضمنها المصروفات (كمجموعة جزئية)، فكل مصروف يمثل نفقة وليس كل نفقة مصروف.
- تختلف المصروفات عن المدفوعات الأمر الذي يعني أن يكون التعامل مع كل منهما وفق أساسين مختلفين عند تحديد نتيجة النشاط، الأول يقوم على أساس مقابلة الإيرادات مع المصروفات، أي وفق أساس الاستحقاق، أما الثاني فيقوم على أساس مقابلة المدفوعات مع المقبوضات أي وفق الأساس النقدي، إذ أن المدفوعات تمثل الأساس النقدي في القياس بالمقارنة بأساس الاستحقاق، فقد تكون المدفوعات سداداً لبعض أو كل التزامات الوحدة، وقد تتمثل في رد جزء أو كل رأس المال أو على شكل توزيعات لأصحاب الوحدة المحاسبية.
- تختلف المصروفات عن التكاليف، إذ أن هذه الأخيرة تمثل استنفاداً للموارد الاقتصادية (الأصول) المرتبطة بعملية الإنتاج وأن هذا الإنتاج قد يتم بيعه فيتحول إلى مصروف خلال الدورة المحاسبية، أما الإنتاج الذي لا يتم تصريفه فإنه يظهر بالتالي ضمن تكلفة المخزون السلعي آخر المدة مما ينعكس على قيمة الأصول في المركز المالي، أي أن قيمة الأصول المستنفذة في تحقيق النشاط الجاري قد يقتصر أثرها على مجرد تحويل داخلي فيما يبين عناصر الأصول المختلفة، وتعرف هذه بخاصية التصاق التكلفة Cost attach، أي أن الأثر المالي للأحداث سيؤدي إلى تغير هيكل الأصول الخاصة بالوحدة المحاسبية.

- تختلف المصروفات عن الأصول في أن الأخيرة تمثل موارد لم تستنفذ بعد وإنما يتم استخدامها والاستفادة منها مستقبلاً في تحقيق نشاط الوحدة ولكن الجزء المستنفذ من هذه الأصول هو الذي يمثل المصروف ويظهر ضمن المصروفات.
- تختلف المصروفات عن الخسائر، فالخسائر هي ذلك الجزء من الانفاق أو ذلك الجزء المستنفذ من موارد المنشأة (الأصول) دون أن يكون له قدرة حالية أو مستقبلية على تحقيق الإيرادات، فهي تمثل إنفاقاً غير ضروري لنشاط المنشأة وغير متوقع ولا يمكن التحكم فيه أو تجنبه من قبل الإدارة، فهو انفاق دون مقابل ومن الجدير بالملاحظة أن بعض الموارد المستنفذة خلال الفترة قد لا تكون ضرورية للإنتاج ولكنها متوقعة مثل (التلف العادي من المواد الخام) والوقت الضائع العادي للعمال، ولكن التلف أو الوقت الضائع الذي يزيد عن المعدلات العادية المتوقعة فإنه يعتبر خسارة.

تحديد وقياس عناصر المصروفات:

ترتبط عملية تحديد وقياس عناصر المصروفات بما يلي:

- تحديد العناصر المكونة للمصروفات.
- كيفية قياس عناصر المصروفات.
- توقيت الاعتراف محاسبياً بالمصروفات.

(أ) تحديد عناصر المصروفات:

- المصروفات هي تدفقات خارجة (سالبة) تمثل موارد (أصول) مستنفذة في سبيل تحقيق النشاط الرئيسي للمنشأة مثل تكلفة البضاعة المباعة، الأجور.. وهي التي يتم مقابلتها مع إيرادات الفترة المحاسبية.

- هناك تدفقات سالبة يتم معالجتها خصماً من الإيرادات مثل مسموحات المبيعات وهي معالجة سليمة غير أن هناك عناصر أخرى مثل الديون المشكوك فيها وخصم تعجيل الدفع والتي يجري معالجتها كمصروف ليس صحيحاً فهي ليست موارد مستنفذة في سبيل تحقيق نشاط الوحدة المحاسبية وبالتالي لا يمكن اعتبارها كمصروف، وتعد في حقيقة الأمر تخفيضاً في القيمة التي حصلت عليها المنشأة أو التي ستحصل عليها مستقبلاً، أي تخفيضاً في الإيراد الذي حصلت عليه المنشأة.
- فيما يتعلق بتحديد المصروفات على أساس صافي أم إجمالي، فهي قضية تتعلق بطريقة عرض عناصر القوائم المالية والغرض من إعدادها، وبصفة خاصة استخدامها في مجال التحليل، ومن الجدير بالذكر أن هناك تصنيفان لعرض هذه المصروفات إما على أساس وظيفي كما في حالة المصروفات الإدارية، المصروفات التسويقية، المصروفات الإنتاجية، أو حسب طبيعتها مثل تكلفة المبيعات مصروفات الأهلاك، مصروفات الرواتب، وهكذا.

(ب) قياس المصروفات:

تثير قضية قياس المصروفات جدلاً واسعاً في الأوساط المهنية المحاسبية بسبب عدم الإتفاق على أهداف محاسبية محددة، وكذا مفهوم الدخل الواجب الإفصاح عنه ويوجد طريقتان لقياس المصروفات هما:

- الطريقة المستمرة (المباشرة)
- طريقة الجرد (غير المباشرة)

- بالنسبة للطريقة الأولى فهي تقوم على أساس افتراض وجود علاقة مباشرة (السببية) بين المصروفات والفترة المحاسبية أو من مصروفات أنشطة معينة أو إيرادات معينة، مثل الإيجار

المدين والتأمين المتعلقة بالفترة المحاسبية، والربط بين أنشطة أو تكاليف الإنتاج أو المبيعات وما يقابلها من إيرادات الإنتاج، وإيرادات المبيعات، وهي الحالة التي تظهر فيها علاقة السببية بين المصروف والإيراد واضحة.

- بالنسبة للطريقة الثانية فهي طريقة غير مباشرة وتعتبر طريقة استثنائية في قياس المصروفات فهي تقوم على أساس تحديد قيمة الأصول (الموجودات) في نهاية الفترة، وذلك للوقوف على ذلك القدر من الموارد غير المستنفذة الذي يمكن ترحيله إلى أنشطة الفترات المقبلة وفق المعادلة التالية حيث يعتبر الفرق (الرصيد) هو مصروفات تخص الفترة الحالية:

= رصيد الأصول أول الفترة + الإنفاق خلال الفترة – رصيد الأصول آخر الفترة = مصروفات الفترة

- في التطبيق العملي فإن طبيعة العنصر هي التي تحدد الطريقة التي يفضل إتباعها، وفي جميع الأحوال فإن الأمر يستلزم مراعاة الفصل بين عناصر المصروفات وعناصر الخسائر، وذلك بالنظر إلى ما يترتب على هذا الخلط من إضعاف القدرة التنبؤية للأرقام المحاسبية.

(ج) وفيما يتعلق بأساس القياس:

يتم قياس المصروفات على أساسين هما:

- أساس القيمة التاريخية.
- اساس القيمة الجارية.

أساس القيمة التاريخية:

- يتم قياس المصروفات وفقاً للتكلفة التاريخية وهو الاساس المقبول حسب CAAP (تكلفة اقتناء الأصل) أو مقدار الالتزام الذي نشأ خلال الفترة، ويثير هذا الأساس مشكلات عدة أهمها:

- أن سعر التبادل المتفق عليه للسلع والخدمات قد يتم سداده في تاريخ لاحق لتاريخ الاقتناء مما يثير مشكلة احتساب القيمة الحالية.
- أن سعر التبادل لا يعد مقياس مناسباً للقيم الحقيقية للسلع والخدمات المستنفذة مما يترتب عليه مقابلة خاطئة للإيرادات بالمصروفات.

ويعود السبب في كل ما سبق إلى أن هذا النموذج يتجاهل عموماً تغيرات القيم بسبب إرتفاع أو انخفاض الأسعار.

أساس القيمة الجاريـة:

يتم قياس المصروفات وفقاً للقيمة الجارية على أساس التكلفة الاستبدالية لعوامل الإنتاج المستنفذة وهي تكلفة الاستبدال لإعادة الشراء أو التصنيع أو وفق القيمة البيعية لها خلال الفترة الحالية.

يؤدي تطبيق هذا الأساس إلى الإفصاح عن نتائج النشاط الجاري بصورة منفصلة عن نتائج نشاط المضاربة (تغير القيمة أثناء حيازة الأصل) والتي تعرف بمكاسب الحيازة المحققة (وهو عبارة عن الفرق بين التكلفة التاريخية والقيمة الجارية لعوامل الإنتاج المستنفذة).

وأما الفرق الخاص بين التكلفة التاريخية والتكلفة الجارية للأصول غير المستنفذة (ينتظر الاستفادة منها مستقبلاً) فهي التي تمثل مكاسب الحيازة غير المحققة.

(د) توقيت الاعتراف بالمصروفات:

- ينصرف مفهوم توقيت الاعتراف بالمصروف في تحديد النقطة الزمنية التي يتحقق عندها المصروف ويتم بذلك إثباته في السجلات.
- إن القاعدة العامة في تحقق المصروفات هي الاعتراف بالمصروف عندما يتم استنفاذ المنافع الاقتصادية في أداء النشاط أو خلال الفترة بصورة اعتيادية متوقعة، أما الخسائر فيتم

الاعتراف بها بمجرد التحقق من أن المنافع التي سبق الاعتراف بها كأصل قد تلاشت أو انخفضت عما كانت عليه بصورة غير عادية أو غير متوقعة.

- **يتم الاعتراف بالمصروفات والتميز بين حالتين منها حسب الآتي:**

1. مصروفات ترتبط مباشرة بالإيرادات (وجود علاقة السببية بينهما) أي تحقق مبدأ المقابلة، ويعتبر تطبيق هذه الحالة أكثر شيوعاً بين المحاسبين، ولكن الأمر لا يخلو من بعض المشكلات، فمثلاً أن تطبيق المقابلة حسب العلاقة السببية كما في حالة المقابلة بين تكلفة البضاعة المباعة وإيرادات البيع لاستخراج رقم الربح الإجمالي يؤدي إلى أرقام مختلفة إذا ما تم استخدام طريقة الوارد أولاً صادر أولاً أو الوارد أخيراً صادر أولاً أو طريقة المتوسط المتحرك، وكذلك الأمر في حالة استخدام إحدى طرق الإهلاك المختلفة للأصول، وبالتالي فإن طريقة المقابلة السببية تعتبر طريقة مبالغاً فيها من حيث دقة النتائج التي يتم التوصل إليها.
2. مصروفات لا ترتبط مباشرة بالإيرادات ولكن يمكن ربطها بطريقة أو بأخرى بالفترة المحاسبية، أي وجود علاقة بين المصروف وبين نشاط الفترة (الفترة الزمنية) وهذه المصروفات على نوعين هما:

   - مصروفات يمتد أثرها لأكثر من فترة محاسبية، وهنا يتم الاعتراف بالمصروف على أساس توزيع التكلفة على الفترات المختلفة.
   - مصروفات يقتصر أثرها على الفترة المحاسبية، ويتم الاعتراف بها بالتحميل على الفترة المحاسبية.

وأخيراً فإن تطبيق أساس الربط بين المصروف في الفترة المحاسبية يثير مشكلات التوزيع أو التخصيص بطريقة منتظمة منطقياً، ومن أمثلة ذلك توزيع التكلفة التاريخية للأصول الثابتة

على الفترات المحاسبية المستفيدة منها أو توزيع النفقات الإيرادية المؤجلة كمصروفات التأسيس وخلافه.

5. مبدأ التكلفة التاريخية:

- يعد مبدأ التكلفة التاريخية أحد المبادئ المقولة حسب CAAP، وهو الأكثر انتشاراً في التطبيق العملي لجميع بنود القوائم المالية.
- يعتبر مبدأ التكلفة التاريخية من أهم المبادئ التي يعتمد عليها النموذج المحاسبي المعاصر كأساس لتقويم كل من الأصول والخصوم وتتمثل قيمة الأصل في مقدار الخدمات المتوقع الحصول عليها خلال سنوات عمره الإنتاجي.
- **يتم تحديد تكلفة الأصل طبقاً للقواعد التالية:**
  - **في تاريخ اقتناء الأصل**: عند اقتناء الأصل نقداً فإن القياس يكون على أساس المبلغ المدفوع نقداً، أما إذا تم اقتناء الأصل مقابل أصل غير نقدي فيتم القياس طبقاً للقيمة العادلة للأصل المتنازل عنه، وإذا تم الاقتناء مقابل التزام فيكون القياس على أساس القيمة الحالية للمبالغ التي يجب دفعها لسداد هذا الالتزام، وإذا تم الاقتناء مقابل إصدار أسهم فيتم القياس على أساس القيمة العادلة للأصل الذي يتم الحصول عليه، وتجاهل القيمة الإسمية لتلك الأسهم، وفيما يلي توضيحاً للحالات الشائعة الاستخدام في الحياة العملية:
    - إذا تم الاقتناء نقداً فيكون القياس هنا وفقاً للقيمة المدفوعة.
    - إذا تم الاقتناء من خلال تقسيط الدفع فلا تعتبر الفوائد المدنية المتعلقة بعملية التقسيط جزءاً من تكلفة الأصل، فالمنشآت المماثلة التي تشترى نقداً لا تتحمل هذه التكلفة مما يستوجب فصل تكلفة شراء الأصل عن أعباء تمويله.

- إذا تم الاقتناء بالآجل بمبلغ يزيد عن الثمن النقدي الحالي، فإن التكاليف المترتبة على ذلك لا تدخل ضمن تكلفة الأصل المقتنى مع مراعاة قيد الأهمية النسبية وذلك باعتبار أن هذه التكاليف ناتجة عن أعباء تمويلية لا علاقة لها بالقيمة الحقيقية للاصل.
- إذا تم اقتناء الأصل (تصنيعه ذاتياً) فإن تكلفة الأصل تتضمن جميع عناصر التكلفة التاريخية للموارد الاقتصادية المستفيدة في إنتاجه والمتمثلة في (تكلفة المواد الأولية والأجور المباشرة والتكلفة الصناعية غير المباشرة).
- إذا تم اقتناء الأصل عن طريقة الهبة، فيتم إثبات قيمة الأصل حسب القيمة المعادلة له بتاريخ الاقتناء.
- إذا تم اقتناء الاصل عن طريق المبادلة، فإن القاعدة العامة تقضي بإثبات قيمة الأصل المستلم حسب قيمته العادلة أو القيمة العادلة للأصل المتنازل عنه أيهما أكثر دقة ووضوحاً مع الاعتراف بالمكاسب أو الخسائر الناتجة عن ذلك ويكون هذا التطبيق مقصور على حالة الأصول الطبيعية غير المتماثلة فقط حيث تعتبر دورة الاكتساب مكتملة، خلافاً للأصول ذات الطبيعة المتماثلة، وفي حالة عدم إمكانية تحديد القيمة العادلة لأي اصل منهما يتم اعتماد القيمة الدفترية للأصل المقدم من المنشأة للمبادلة.

- **ما بعد تاريخ الاقتناء**: لا يتم الاعتراف بأي تغيرات في أسعار الأصول بعد تاريخ الاقتناء وذلك لأن التغيرات التي تحدث في أسعار الشراء أو بيع للأصول لا تؤثر على الطاقة الكامنة لهذه الأصول، كما أن الوحدة المحاسبية ليست طرفاً أو شريكاً في

حدوث هذه التغيرات، فهي ليست طرفاً في العملية التبادلية مع الغير وفقاً لمفهوم تحقق الإيراد.

- بالتطبيق على الخصوم فلا تؤخذ في الاعتبار أي تغيرات في الأسعار التي تمت بمقتضاها هذه الخصوم، ويتطلب أساس التكلفة التاريخية إثبات الخصوم على أساس القيمة الحالية للمبالغ المنتظر دفعها في تاريخ السداد، ففي حالة الخصوم قصيرة الأجل تتمثل القيمة الحالية في القيمة الأسمية للخصوم (غير مخصومة) أما في حالة الخصوم طويلة الأجل فتتمثل القيمة الحالية في المبالغ التي تنتظر دفعها مخصومة على أساس معدل خصم (تكلفة التمويل السائدة وقت إنجاز المعاملة التي أنشأت الخصم).

يقوم مبدأ التكلفة التاريخية على مبرارات أهمها:

- يوفر درجة كبيرة من الموضوعية حيث يمكن التحقق من بيانات التكلفة التاريخية بشكل أدق وبالتالي تعطي الثقة في البيانات المحاسبية.
- أن كثيراً من العناصر الأخرى المكونة للإطار الفكري للمحاسبة تتسق مع أساس التكلفة التاريخية ومن ذلك (مبدأ تحقق الإيراد والذي لا يعترف بأي تغيرات في الأصول والخصوم إلا بعد تحققها بالتبادل مع طرف خارجي)، (مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات والذي يقضي بتحديد الدخل على أساس المقابلة بين إيرادات الفترة وتكاليفها المرتبطة بها حيث لا يتم تحديد الدخل وفق معادلة الميزانية بمقارنة صافي الأصول أول وآخر الفترة المحاسبية)، (فرض الاستمرارية والذي يقضي بأن الوحدة المحاسبية في حالة استمرار وبالتالي لا تستخدم القيمة الجارية للأصول إلا في حالة

التصفية)، (مفهوم الثبات حيث أن أساس التكلفة التاريخية يقضي بأن تبقى الأصول والخصوم مقومة بنفس تكلفتها بصرف النظر عن التغيرات في الأسعار)، (الحيطة والحذر والذي يقضي بتجاهل أي زيادات في أسعار الأصول وإظهارها بقيم متحفظة)، (فرض وحدة القياس والذي يقضي بثبات وحدة القياس وتجاهل التغيرات فيها).

ورغم تلك الأسانيد إلا أن هذا الأساس قد تعرض لانتقادات شديدة أهما:

- أن مقابلة الإيرادات مع المصروفات مقاسه على أساس التكلفة التاريخية سوف يؤدي إلى دمج نتائج النشاط الجاري مع نتائج المضاربة على أسعار عوامل الإنتاج. حيث يعتبر الدخل خليطاً من أرباح عمليات التشغيل ومن مكاسب الحيازة الناتجة عن ارتفاع أسعار الأصول (البضاعة) بين تكلفتها التاريخية وتكلفتها الجارية.
- إن تأجيل الاعتراف بالتغيرات في قيم الأصول حتى يتم تبادلها مع طرف خارجي سوف يؤدي إلى تداخل نتائج الفترات المحاسبية، مما يتعارض مع فرض الدورية ويؤدي إلى القول بحدوث أخطاء التوقيت، لأن الربح المتحقق لفترة محاسبية سوف يعكس نتائج الأحداث الاقتصادية التي نشأت في فترات سابقة ولم يتحقق إلا خلال هذه الفترة.
- يترتب على الاعتماد على أساس التكلفة التاريخية تجاهل التغيرات في قيمة الوحدات النقدية الأصلية مما ينشأ عنه ما يعرف بأخطاء وحدة القياس، خاصة في حالة التغيرات الكبيرة في الأسعار مما يجعل الأرقام المحاسبية بعيدة كل البعد عن التعبير عن القيم الجارية لهذه العناصر، الأمر الذي يفقد القوائم المالية كثيراً من فائدتها.
- إن الاعتماد على مبدأ التكلفة التاريخية من شأنه اسقاط كثيراً من الأصول غير الملموسة من عناصر القوائم المالية بسبب عدم حدوث عملية تبادلية مع الغير والتي يشترطها هذا

المبدأ للاعتراف بالتغيرات في عناصر المركز المالي، مما يعني استبعاد عناصر مثل شهرة المحل، والمزايا الاحتكارية والتقنية التي تمتاز بها منشأة عن أخرى.

استمرارية التطبيق لمبدأ التكلفة التاريخية:

على الرغم من الانتقادات التي وجهت لهذا المبدأ إلا أنه لا زال يشكل أحد الدعائم الرئيسية للنموذج المحاسبي المعاصر للأسباب التالية:

- قبول الأهداف متواضعة في ظل أساس التكلفة التاريخية حيث نجد أن المعلومات التي تشملها القوائم المالية ذات هدف أساسي وهو تقييم مدى وفاء الإدارة بمسؤوليتها التعاقدية والقانونية اتجاه أصحاب الحقوق في المنشأة مما يعني إبقاء السجلات المحاسبية بعيداً عن التغيرات التي تطرأ على أسعار السوق أو الأحوال الاقتصادية.
- امكانية التخفيف من حدة هذه الإنتقادات عن طريق إدخال بعض التعديلات على الأساس التاريخي بدلا من استبعاده كلية حيث لا تختص القوائم المالية بتقييم النتائج الاقتصادية لكافة الاختيارات والبدائل ولا بقياس قيمة المنشأة أو مدى المخاطرة التي ترتبط بحقوق الملاك وغيرها.

استثناءات في تطبيق مبدأ التكلفة التاريخية:

لا زال نموذج المحاسبة المعاصر يزخر بتطبيقات تخرج عن مبدأ التكلفة التاريخية من أهمها:

1. تقويم مفردات المدينين حيث لا تظهر أرصدة المدينين وفق القيمة التاريخية بل وفق صافي القيمة المنتظر تحصيلها بعد إتمام عملية البيع حيث يخصم من هذا الحساب المردودات والمسموحات المتوقعة خلال الفترة المتفق عليها ، الخصم النقدي المتعلق بتعجيل الدفع ، مخصص الديون المشكوك في تحصيلها.

2. تقويم مفردة أوراق القبض حيث يتم تقويم أوراق القبض بقيمتها الحالية في تاريخ إعداد القوائم المالية مما يتطلب الإعتراف دوريا بالفروق الناتجة عن تلك الأوراق وتحديد قيمتها الحالية.
3. تقويم مفردة المخزون السلعي وهي تعني تطبيق قاعدة التكلفة أو السوق أيهما أقل وهي مدخلا متحفظا في تقييم المخزون إلا أن هناك حالات أخرى تستدعي الخروج عن هذه القاعدة عندما تتوفر سوق شبه مؤكدة للمنتج والتكاليف اللازمة للتسويق يمكن قياسها حيث يستخدم في هذه الحالة صافي القيمة البيعية كأساس لتقويم البضاعة بصرف النظر عن كونها أكبر من التكلفة أو أقل منها كذلك يمكن استخدام أسعار السوق في حالة عدم امكانية تحديد التكلفة الفعلية للمخزون كما في حالة النشاط الزراعي أو صناعة وتعبئة اللحوم.
4. تقويم الاستثمارات قصيرة الأجل وهي الاستثمارات التي تشترى لغرض المتاجرة والمكاسب من خلال الفروق في الأسعار، وأن الأساس المتبع في تقويمها هو إجمالي التكلفة أو القيمة السوقية أيهما أقل، أما حسب FASB فإن الأساس المتبع في تقويمها هو القيمة العادلة مع التقرير عن مكاسب أو خسائر الحيازة غير المحققة كجزء من صافي الدخل وليس حق الملكية.
5. تقويم الاستثمارات طويلة الأجل ويتم تصنيفها كالآتي:

- حيازة أصول أقل من 20٪ حيث يكون تأثير المستثمر ضئيلاً ، يتم التقويم حسب القيمة العادلة كما ذكر أعلاه.
- حيازة أصول من (20 – 50٪) ، يكون التقويم حسب طريقة حقوق الملكية.

- حيازة أصول تجاوز 50٪ ، حيث يصبح المستثمر قابضاً أيضاً بسبب تأثيره الفعال وتظهر الاستثمارات مقومة حسب طريقة حقوق الملكية حيث تظهر الاستثمارات بالتكلفة المعدلة سنوياً بنصيب الشركة المستثمرة من أرباح وخسائر الشركة المستثمرة فيها والتوزيعات خلال الفترة.
- تقويم المبادلات غير النقدية ، إن القاعدة العامة المتبعة في إثبات المبادلات غير النقدية هي القيمة السوقية العادلة للأصل المتنازل عنه ، أو الأصل المتحصل عليه أيهما أكثر تحديداً، وإذا تعذر ذلك يتم الإثبات حسب القيمة الدفترية للأصل المتنازل عنه كأساس لإثبات قيمة الأصل الجديد دون الاعتراف بأنه مكاسب أو خسائر نتيجة عملية التبادل.

  وتقدر القيمة العادلة للأصل غير النقدي على أساس صافي القيمة البيعية للأصل أو ثمن شراء أصل مماثل حالياً في سوق يعمل ويتصف بالكفاءة.
- تقويم الأصول الثابتة ، هناك حالات كثيرة يتم فيها إعادة تقويم الأصول الثابتة خروجاً عن مبدأ التكلفة التاريخية كما في حالة اهلاك الأصول الثابتة دفترياً والتي لا زال تمثل طاقة إنتاجية مستقبلية ، أو في حالة الإنخفاض الدائم في قيمة الأصول بسبب التقادم التقني أو الاقتصادي أو في حالة التكاثر كما في الأصول الحيوانية حيث يتم إعادة تقويمها للاعتراف بالخسارة أو النقص الدائم أو مكاسب الزيادة المتوقعة في قيمتها.

6. مبـدأ الإفصـاح الشامـل:

يقضي هذا المبدأ بضرورة أن تتضمن التقارير المالية جميع المعلومات اللازمة لتزويد مستخدمي هذه التقارير بصورة واضحة عن الوحدة المحاسبية ، من خلال الإفصاح الشامل الذي يعتمد على توفير احتياجات المستخدمين الخارجين للمعلومات المحاسبية التي يمكن تلبيتها من خلال

القوائم المالية ذات الغرض العام ، بالإضافة إلى معلومات أخرى ملاءمة للإحتياجات المشتركة للأطراف الخارجية ، ويتحدد دور المحاسب في الإفصاح عن المعلومات الملاءمة من خلال 4 قوائم أساسية هي (قائمة المركز المالي ، قائمة الدخل ، قائمة التغير في حقوق الملكية ، قائمة التدفق النقدي).

يجب أن تخضع المعلومات الواردة في القوائم المالية للمعايير التالية:

(التعريف ، القابلية للقياس ، الملائمة ، الثقة).

بالإضافة إلى القوائم المالية الأساسية السابقة يتعين أن يشمل التقارير معلومات أخرى كمية ووصفية بيان يتعلق بشؤون العمالة من حيث الإنتاجية والكفاءة وما يتعلق بالعنصر البشري، والتقرير عن القيمة المضافة التي حققتها المنشأة، والتقرير عن النفقات الاجتماعية كالمساعدات والمنح والتطوير الحضاري والأنشطة الصحية والبرامج التعليمية ودعم المؤسسات الخيرية وإعانات البطالة وغيرها. كما يتم التقرير عن الآثار البيئية المتعلقة بنشاط المنشأة ومدى مراعاتها للقوانين البيئية. يتم الإفصاح عنها بالأساليب الآتية:

- **الايضاحات المرفقة:** وتشمل الملاحظات الهامشية والكشوف الملحقة والقوائم الإضافية.
- **تقرير الإدارة:** ويشمل خطاب مجلس الإدارة إلى المساهمين ، تحليلات وتوقعات الإدارة عن المستقبل.
- تقرير مراجع الحسابات.

الإفصاح الوقائي:

يقصد بالإفصاح الوقائي أن يتم الإفصاح في التقارير المالية عن كل ما يجعلها غير مضللة لأصحاب الشأن بهدف حماية المجتمع المالي وبخاصة المستثمر العادي الذي لديه قدرة محدودة على استعمال القوائم المالية ويتطلب هذا الإفصاح الكشف عن الأمور الآتية:

- السياسات المحاسبية.
- التغيير في السياسات المحاسبية.
- التغير في التقديرات المحاسبية.
- تصحيح الأخطاء في القوائم المالية.
- التغير في طبيعة الوحدة المحاسبية.
- المكاسب والخسائر المحتملة.
- الارتباطات المالية.
- الأحداث اللاحقة.

فيما يتعلق بالسياسات يجب أن يتم الإفصاح عن الآتي:

- ما إذا تم الاختيار من بين البدائل المقبولة لمعايير المحاسبة وطرق تطبيقها مع بيان البدائل التي وقع عليها الاختيار.
- ما إذا كانت قد استخدمت المنشأة معايير وطرق محاسبية خاصة تتبع في المجال الذي تعمل به مثل تقييم الاستثمارات في المنشآت المالية.
- ما إذا تم إعداد القوائم المالية على أساس لا يتفق مع واحد أو أكثر من المبادئ المحاسبية المتعارف عليها كما في حالة التصفية.
- فيما يتعلق بالتغير في السياسات المحاسبية فيقصد به أي تغير في التطبيق من أحد الطرق إلى طريقة أخرى مقبولة قبولاً عاماً مثل التحول من إحدى طرق تسعير المخزون إلى طريقة أخرى ، التغير في طريقة احتساب الإهلاك ، والقاعدة الهامة أن يحتسب الأثر المتراكم لاستخدام الطريقة الجديدة على القوائم المالية في بداية الفترة ويتم الإفصاح عن هذه التسوية في قائمة الدخل في قسم مستقل دون أن يترتب على هذا النوع من التغيرات

أي تعديل للقوائم المالية للسنوات السابقة ومن الجدير بالذكر أن التحول من طريقة غير متعارف عليها إلى طريقة متعارف عليها فإن ذلك يعتبر تصحيح للخطأ وليس تغيير في المبادئ المحاسبية.

- فيما يتعلق بالتغير في السياسات المحاسبية ذا ت الأثر الرجعي فهي تتطلب تعديل أرقام الأرباح المرحلة إلى القوائم المالية للسنوات السابقة والظاهرة ضمن الأرباح المحتجزة في بداية العام.
- يختلف التغير في التقديرات المحاسبية عن التغير في السياسات المحاسبية في أن التغير في التقديرات المحاسبية لا ينعكس أثره على السنوات السابقة ويتطلب الأمر فقط بيان أثره على الفترة الحالية التي حدث فيها هذا التغير ومثال ذلك التغير في تقديرات العمر الإنتاجي للأصول الثابتة أو في قيمتها التخريدية كما لا تعتبر أيضا هذه التغيرات أخطاء أو تصحيح لأخطاء.
- أما التغير في السياسات المحاسبية فهو يضع قيود فعالة على رغبة الإدارة في إحداث أي تغيرات لا يكون لها مبرراً منطقياً حتى لا تلجأ الإدارة إلى مثل تلك التغيرات لمجرد تحسين الصورة المالية التي تبدو عليها المنشأة.
- في حالة اكتشاف أخطاء وقعت في الفترات السابقة يجب معالجتها دائما بأثر رجعي وبيان أثرها على القوائم المالية من خلال الإفصاح عليها ضمن الإيضاحات المرفقة بتلك القوائم على النحو التالي:
  - وصف الخطأ الذي وقع.
  - أثر تصحيح الخطأ على القوائم المالية للفترة الجارية وللفترات المالية السابقة.
  - أن القوائم المالية للفترات السابقة قد تم تعديلها.

- يتعين الإفصاح أيضا عن المكاسب والخسائر المحتملة في الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية وكذلك الإفصاح عن الارتباطات الحالية كبيرة القيمة أو غير المادية.
- يتعين الإفصاح أيضا عن الأحداث التي تقع بين تاريخ القوائم المالية وتاريخ إصدار تلك القوائم (الأحداث اللاحقة) على شكل إيضاحات دون إجراء أي تعديلات عليها وطالما أن هذه الأحداث لم تكن مرتبطة بالأوضاع التي كانت قائمة في تاريخ إعداد القوائم المالية.

الإفصـــاح التثقيفـــي:

- نتيجة لزيادة أهمية الملاءمة باعتبارها أحد الخصائص الرئيسية للمعلومات المحاسبية ظهر ما يعرف بالإفصاح التثقيفي (الإعلامي) ومن أمثلة ذلك المعلومات المتعلقة بأثر التغيرات في مستويات الأسعار وإعداد تقارير مرحلية، والإفصاح عن التنبؤات المالية، والفصل بين العناصر العادية وغير العادية في القوائم المالية، و الإفصاح عن مكونات الأصول الثابتة والمخزون السلعي، والإفصاح عن الإنفاق الرأسمالي الحالي والمخطط عن ربحية السهم ، مكاسب وخسائر العمليات الأجنبية ، سياسات الإدارة فيما يتعلق بتوزيع الأرباح.
- إن التوسع في نطاق الإفصاح على هذا النحو سوف يؤدي إلى الحد من اللجوء إلى المصادر الداخلية للحصول على معلومات إضافية بطرق غير رسمية والتي يترتب عليها تحقيق مكاسب لفئة على حساب أخرى حيث أن الهدف الأساسي من هذا الإفصاح هو توفير المعلومات الكافية التي تحقق التوازن في سوق الأوراق المالية.

- فيما يتعلق بنطاق الإفصاح فيجب مراعاة الحد الأدنى الواجب إشهاره من معلومات وهو ما يعرف بالإفصاح الكافي ، أما الرعاية المتوازنة من المعلومات لاحتياجات جميع الأطراف المعنية فهو ما يعرف بالإفصاح العادل ، أما الإفصاح المتعلق بمدى شمولية التقارير المالية وتغطيتها لأية معلومات ذات أثر محسوس على القارئ فتعرف بالإفصاح الكامل.
- ويعتبر البند المطلوب الإفصاح عنه مهما إذا ترتب على حذفه أو عدم تقديم إيضاحات عنه أو عرضه بصورة غير سليمة تأثيراً سلبيا على القوائم المالية.
- لتحديد الأهمية النسبية لبند معين للإفصاح عنه فإن ذلك يخضع لاعتبارات كمية وأخرى نوعية ، فالاعتبارات الكمية تتعلق بقيمة البند سواء على أساس مطلق أو قيمته النسبية للمجموعة التي ينتمي إليها (مثلا 10٪ من قيمة الأساس الملائم) ، وأما الاعتبارات النوعية فتشير إلى صفة البند ذاته حيث أن هناك بنود يتعين الإفصاح عنها بصرف النظر عن قيمتها النسبية كما في حالة المخالفات القانونية.

الفصل الخامس

مفاهيم المحاسبة عن رأس المال والقيمة والدخل

مقدمة.

أولاً: مفاهيم رأس المال.

ثانياً: مفاهيم الدخل والقيمة.

ثالثاً: القيمة وأسس التقويم.

مقدمة:

المحاسبة نشاط خدمي حيث تقوم بقياس ومعالجة الأحداث والعمليات المالية الاقتصادية وتحويلها إلى معلومات تقدم من خلال القوائم المالية إلى مستخدمي هذه المعلومات، لذلك فهي نظام للمعلومات، وأن فاعلية هذا النظام يتوقف على مدى تحقيقه لأهداف المستخدمين.

وتعد القوائم المالية ذات فائدة بقدر ما تكون المعلومات التي تتضمنها ذات موثوقية وممثلة للواقع وقادرة على تزويد المستخدمين بما تنطوي عليه هذه المعلومات من قدرة تنبؤية على اتخاذ القرارات الصحيحة.

وفي أغلب الأحيان يمثل ملاك المشروع والمستثمرون والمقرضون أكثر الفئات استخداماً للقوائم المالية الصادرة عن المشروع، مما يعني الافتراض بأن الأهداف الأساسية للتقارير المالية يجب أن تكون موجهة نحو تزويد هذه الفئات بالمعلومات التي تساعدهم على اتخاذ القرارات، وبطبيعة الحال فإن محور اهتمام هذه الفئات أولاً هو المحافظة على قيمة رأسمالهم وزيادته ثم المحافظة على الدخل المتولد من هذا الاستثمار والعمل على زيادته.

وانطلاقاً من وظيفة التقارير المالية في إبراء مسؤولية الإدارة تجاه تلك الفئات، فإن التقرير المالي يجب أن يُستند إلى ثلاثة مفاهيم تتعلق برأس المال، والقيمة، والدخل

أولاً: مفاهيم رأس المال: *Concepts of Capital*

يشير المفهوم الاقتصادي لرأس المال بأنه عبارة عن مجموعة الأصول المستخدمة في إنتاج السلع والخدمات، أي أنه يشمل كافة الأصول المادية الملموسة كالمباني والتجهيزات والآلات والمعدات، كما يتضمن الأصول غير الملموسة كالتكنولوجيا والخبرات والمهارات البشرية أي أنه عبارة عن إجمالي قيمة الأصول Total Assets، أما في المحاسبة فإن مفهوم رأس المال

ينصب نحو صافي قيمة الأصول Net Assets أي أنه يساوي رأس المال الحقوقي والذي يعبر عنه بالمعادلة التالية (صافي الأصول = حقوق الملكية). أي أنه ينظر إلى رأس المال من زاوية إجمالي الأصول في الميزانية حسب المفهوم الاقتصادي، بينما ينظر إليه في المفهوم المحاسبي من جانب الخصوم، ويثور السؤال عن مفهوم رأس المال والمحافظة عليه، فالدخل يتم الاعتراف به بعد المحافظة عن رأس المال أو بعد استرداد تكاليف الاستثمار، من هنا يتم التمييز بين العائد على راس المال باعتباره (الدخل) وبين استرداد رأس المال باعتباره استرداداً للتكلفة أو الاستثمار، هذا ويوجد أربعة مفاهيم أساسية للمحافظة على رأس المال هي:

(أ) مفهوم رأس المال النقدي:

ينطلق هذا المفهوم من فرض ثبات قيمة وحدة القياس النقدي عبر الزمن، ومن الواضح أن هذا الفرض مخالف للواقع خاصة في ظل التغيرات في الأسعار (انكماشاً أو ارتفاعاً)، وطبقاً لهذا المفهوم تتم المحافظة على رأس المال في صورة نقدية بحتة بغض النظر عن الطاقة التشغيلية التي يمثلها (أي بقاء رأس المال دون مساس مع زيادته بقيمة الربح الدوري واستبعاد المبالغ الموزعة كالأرباح) وهو الذي يعبر عن رأس المال الأصلي مقاساً بوحدة النقد الثابتة، وأن المفهوم الملائم لاسترداد المبلغ النقدي لرأس المال بافتراض ثبات وحدة النقد هو التقويم وفق التكلفة التاريخية، وهو المفهوم الذي يلقى قبولاً عاماً في الحياة العملية على الرغم من وضوح قصوره.

(ب) المفهوم المالي لرأس المال (القوة الشرائية لرأس المال):

يختلف المفهوم المالي لرأس المال عن المفهوم النقدي في أن المفهوم المالي لرأس المال يأخذ في الاعتبار التغير في قيمة وحدة القياس النقدي (قوتها الشرائية)، وذلك بتحويل التكلفة التاريخية المقومة وفق وحدات نقدية ثابتة ذات قوة شرائية مختلفة إلى تكلفة تاريخية (جديدة)

وفق وحدات نقدية ذات قوة شرائية متماثلة (أي استبعاد التضخم النقدي) وفقاً للتغيرات في المستوى العام للأسعار وبما يؤدي إلى المحافظة على القوة الشرائية لرأس المال.

(ج) مفهوم المحافظة على رأس المال العيني (الطاقة الإنتاجية):

يلاحظ أن كلاً من مفهوم رأس المال النقدي ورأس المال المالي يركز على مفهوم رأس المال الحقوقي (حق الملكية) مع الاختلاف بينهما في احتساب أثر التضخم، ولكن مفهوم رأس المال العيني، يقصد به المحافظة على الطاقة الإنتاجية للمنشأة، وبالتالي ينظر إليه على أنه كافة الأصول المستغلة في العملية الإنتاجية بصرف النظر أن كانت هذه الأصول ممولة من رأس المال المملوك أو رأس المال المقترض، فهو مفهوم يعتمد على وجهة نظر المنشأة نفسها باعتبارها شخصية معنوية مستقلة، وبالتالي فهو يمثل انعكاساً لنظرية الشخصية المعنوية للمنشأة.

يتم المحافظة على الطاقة الإنتاجية للمشروع من خلال إجراء عملية التقويم وفق التكلفة الاستبدالية Replacement Cost Value سعر الشراء الجاري للعناصر المستنفذة في العملية الإنتاجية.

(د) مفهوم المحافظة على القوة الشرائية للطاقة الإنتاجية:

يلاحظ على مفهوم المحافظة على رأس المال العيني (الطاقة الإنتاجية) أنه قد ركز على احتساب الطاقة الإنتاجية للمنشأة وأنه قد أعاد تقدير قيمة العناصر المستنفذة والانتاج وفقاً لأسعار التكلفة الاستدالية.

أما مفهوم المحافظة على رأس المال وفقاً للقوة الشرائية للطاقة الإنتاجية فإنه يأخذ في الاعتبار الطاقة الإنتاجية للمنشأة من خلال إجراء عملية إعادة التقويم وفق التكلفة الاستدالية والقيمة البيعية باستخدام وحدات نقدية ذات قوة شرائية متماثلة أي استبعاد أثر التضخم وفقاً للتغيرات في المستوى العام للأسعار.

وفيما يلي مثالاً مبسطاً لتوضيح الأفكار التي تنطوي عليها مفاهيم رأس المال المذكور:

بلغت قيمة صافي أصول منشأة معينة في بداية الفترة المحاسبية 7000 دينار، وكانت صافي الأصول في نهاية الفترة المحاسبية 9000 دينار، ولنفرض أيضاً أن صافي الأصول المطلوبة المحافظة على الطاقة الإنتاجية 8000 دينار، وبافتراض أن المستوى العام للأسعار قد ارتفع خلال المدة بنسبة 10٪.

الحل:

1. الدخل وفق مفهوم رأس المال النقدي:

   9000 – 7000 = 2000 دينار

2. الدخل وفق مفهوم رأس المال المالي:

   9000 – [7000 + (7000 × 10٪)]

   = 9000 – (7000 + 700)

   = 1300 دينار.

3. الدخل وفق مفهوم رأس المال العيني (الطاقة الإنتاجية):

   9000 – 8000 = 1000 دينار.

4. الدخل وفق مفهوم المحافظة على القوة الشرائية للطاقة الإنتاجية:

   9000 – [8000 + (8000 × 10٪)]

   = 9000 – (8000 + 800)

   = 200 دينار.

ثانياً: مفاهيـم الدخـل والقيمـة:

هناك علاقة أساسية متبادلة بين الدخل ورأس المال، فطبقاً لوجهة نظر العالم الاقتصادي (فيشر) يتمثل رأس المال في رصيد الثروة المتواجدة في لحظة معينة لاستخدامها كمصدر لمنافع دورية في المستقبل، أما الدخل فهو ذلك القدر من المنافع المتوقع الحصول عليها من هذه الثروة خلال فترة معينة.

وفي ضوء هذه العلاقة فإن قيمة رأس المال تتحدد على أساس ما ينتظر أن يدره من دخل طيلة فترة بقائه مستمراً، فالمزرعة مثلاً تمثل بالنسبة لمالكها ثروة إنتاجية وهي بمثابة رأسماله الذي يستمد منه دخله الحقيقي في شكل إنتاج زراعي وأن قيمة هذه المزرعة تعتمد على القيمة النقدية لهذا الإنتاج (أي على الدخل المتوقع) فرأس المال يمثل مصدر الدخل والمحافظة على رأس المال يعني المحافظة على استمرارية الدخل، كما أن الدخل يمكن أن يصبح مصدراً لزيادة رأس المال.

- يقول فيشر في مجال العلاقة بين رأس المال والدخل (يبدو أن الدخل يجب أن يشتق من رأس المال وهذا صحيح في معنى معين، فالدخل يشتق من الاستثمارات الرأسمالية، ولكن قيمة الدخل لا تشتق من قيمة الاستثمارات الرأسمالية بل على العكس تشتق قيمة الاستثمارات الرأسمالية من قيمة الدخل.
- بناءً على ما سبق يمكن القول أن تحديد قيمة الدخل لا تعتمد على قيمة رأس المال وإنما العكس فإن قيمة رأس المال تعتمد على قيمة الدخل، فالدخل يتم تحديده بناءً على رأس المال، ولعل هذا المفهوم هو أكثر المفاهيم ملاءمة في مجال التطبيق على الوحدة المحاسبية، فالتغيرات التي تحدث في راس المال تمثل تغيراً في التوقعات المستقبلية التي لا تخص الفترة الحالية بل تتعلق بالفترة المستقبلية.

- على العكس مما سبق فقد عرف العالم الاقتصادي (هيكس) الدخل على أنه ذلك القدر الذي يمكن للفرد أن ينفقه كحد أقصى خلال فترة معينة وبحيث ينتهي في آخر الفترة بنفس القدر من رأس المال الذي كان عليه في أول الفترة، وبالتطبيق على الوحدات الاقتصادية يكون الدخل هو الحد الأقصى الذي يمكن توزيعه على أصحاب حقوق الملكية وبحيث يتم المحافظة على رأس المال الذي كانت تمتلكه الوحدة في بداية الفترة.
- **بناءً على ما سبق يقدم هيكس مفهومان للمحافظة على رأس المال هما:**
  - المحافظة على القيمة الحالية للتدفقات النقدية المتوقعة.
  - المحافظة على القدرة على الإنفاق بنفس القدر في الفترات المقبلة.
- **وبالتالي فيمكن القول بأن هناك منهجان لتحديد الدخل طبقاً لهيكس هما:**
  - منهج المحافظة على رأس المال، حيث يتم تحديد الدخل بحيث يشمل المتحصلات أو (التوزيعات) خلال الفترة زائداً التغيرات في قيمة رأس المال.
  - منهج التدفقات، حيث يتم تحديد الدخل بحيث يستبعد الأرباح (الخسائر) الناتجة عن التغير في التوقعات أو التغير في سعر الفائدة (الخصم).
- **وحسب ما أورده هيكس فإن التغير في رأس المال يمكن إرجاعه إلى عامل أو أكثر مما يلي:**
  - التغير في حجم الاستثمارات (زيادة أو خفضاً) خلال الفترة.
  - التغير في سعر الفائدة (معدل الخصم).
  - التغير في التوقعات الخاصة بالفترات المقبلة.
- **هذا ولإيضاح كيفية تأثير التغير في سعر الفائدة على قيمة رأس المال وبالتالي قيمة الدخل نورد المثال التالي:**

بفرض أن أحد السندات يدر عائداً سنويا ثابتا قدرة 100 دينار ، وكان سعر الفائدة في السوق 10٪ ، فإن قيمة هـذا السند تكون:

قيمة السند = $\frac{100}{10\%}$ = 1000 دينار

وبافتراض أن قد طرأ إنخفاض على سعر الفائدة ليصبح 5٪ ، وبناءً على ذلك نجد أن قيمة السند تصبح= $\frac{100}{5\%}$ = 2000 دينار

وبتطبيق هذه المعلومات نجد أن الدخل =المتحصلات خلال الفترة + التغير في قيمة رأس المال

= 100+ (2000-1000)

= 1100

ولإيضاح كيفية تأثير التغير في توقعات المستثمرين على الدخل ، نفترض أنه خلال الفترة المذكورة لم يتغير سعر الفائدة ، وإنما تغيرت توقعات المستثمر بحيث أصبح الدخل الدوري المتوقع 120 دينار ، **فإنه في هذه الحالة يصبح قيمة السند:**

$\frac{120}{10\%}$ = 1200 دينار

عليه يكون الدخل = المتحصلات خلال الفترة + التغير في قيمة رأس المال

= 120+ (1200-1000)

= 120+ 200 = 320

مفهـوم الدخـل وأهـداف قيـاسـه:

السؤال الذي يدور لماذا نقيس الدخل وما هي الأهداف التي يحققها هذا القياس، للإجابة عن ذلك:

نشير أولا إلى أن الدخل المحاسبي هو عبارة عن ناتج مقابله الإيرادات المتحققة من عمليات الفترة بالتكاليف التاريخية لهذه الإيرادات ، وهو يعتمد على مجموعة من المبادئ والقواعد التي تحقق معالجة منطقية ومتماسكة للأحداث والعمليات والظروف ذات الصلة بالوحدة المحاسبية مثل (مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات ، مبدأ التكلفة التاريخية ، مبدأ تحقق الإيراد ، فرض ثبات القوة الشرائية للنقود ، الاعتماد على التحليل المزدوج للوحدات والعمليات والظروف. ونموذج الدخل الذي يعتمد على هذه المبادئ يمكن الاستفادة منه في عدة مجلات أهمها:

(أ) الدخل كأساس للضريبة:

يعتبر الدخل المحاسبي النقدي أساسا مناسباً تتبناه معظم التشريعات الضريبية لتحديد ما هو خاضع للضريبة وما هو قابل للتنزيل منها ، مع مراعاة إجراء التعديلات معينة عليه ينتقل من الدخل المحاسبي إلى الدخل الضريبي.

(ب) الدخل وتوزيع عوائد رأس المال:

يعتبر الدخل مرشدا لسياسة توزيع العوائد أو سياسة الاستثمار، فعند تحديد الدخل تستطيع الوحدة المحاسبية اتخاذ السياسة المناسبة للمبلغ الممكن توزيعه كعوائد على رأس المال أو الاحتفاظ به للتوسع في أعمال تلك الوحدة ، وعلى الرغم من الاعتراف بالدخل فإنه مسألة التوزيع تحكمها عوامل أخرى كالسيولة المتاحة ، سياسة الاستثمار والتوسع.

(ج) الدخل كمؤشر للإستثمار وإتخاذ القرارات:

يعتبر الدخل مؤشراً للاستثمار يعتمد عليه المستثمرون في تقدير التدفقات النقدية المستقبلية والتي يتم في ضوئها إتخاذ القرار المناسب بشأن الاحتفاظ بالأسهم ، أو بيعها أو شراء أسهم جديدة.

- ترى لجنة التقارير الخارجية التابعة للجمعية الأمريكية للمحاسبة أن قدرة المنشأة على دفع العوائد للمستثمرين ترتبط بعدة متغيرات أهمها:
  - صافي التدفقات النقدية الناتجة عن العمليات الطبيعية أو غير العادية.
  - صافي التدفقات النقدية الناتجة عن التغير في مستوى الاستثمار لدى المساهمين والدائنين.
  - صافي التدفقات النقدية الناتجة عن الاستثمار في الأصول.
  - سياسة العوائد النقدية.
- ومن الواضح أن الدخل المحاسبي لا يصلح للتنبؤ بغالبية هذه المتغيرات مما يدعو إلى التحول نحو مفهوم التدفق النقدي.

(د) الدخل والتنبؤ:

يقدم الدخل أساسا أوليا للتنبؤ بتطور الأرباح في المستقبل وذلك سواء تم التقويم وفق التكلفة التاريخية أو التكلفة الجارية ، فمن المعروف أن قائمة الدخل تتضمن عادة مرحلتين: مرحلة دخل العمليات العادية أو الطبيعية ، ومرحلة المكاسب والخسائر غير العادية التي لا تتسم بالتكرار الدوري وصولا إلى ما يعرف بالدخل الشامل.

هذا ونظراً لعدم انتظام سلوك دخل المشروع عبر الفترات المالية مما يقلل من الفائدة التي يتوخاها المستثمرون في اتخاذ القرارات ، فقد ظهر قياسا جديداً للدخل يعطي مؤشراً نحو تنبؤات أدق يعرف بمفهوم (صقل الدخل) وذلك لتخفيف أثر عدم الانتظام في الدخل إلى

حين وضوح الاتجاه العام للتطور في هذا الدخل وترتفع فيه درجة الثقة والتنبؤية ولتخفيض أثر انحرافات الأرباح في المنشأة عن الأرباح السائدة في السوق.

(هـ) الدخل كمقياس لكفاءة وفاعلية الإدارة:

يستخدم الدخل كمقياس لتقييم كفاءة وفعالية الإدارة من حيث قيامها بوظيفة رعاية وحسن استخدام الموارد المتاحة لغرض تحقيق أهداف المشروع ويؤيد ذلك ما جاء في تقرير FASB (هيئة معايير المحاسبة المالية الأمريكية) والذي ينطلق من فرضية الهدف الرئيسي لإدارة المشروع وهو تعظيم أرباح المساهين ، فان هؤلاء يقيمون كفاءة الإدارة إستناداً إلى أرقام الربح المحقق وبجانب ذلك هناك أهدافا أخرى تسعى الإدارة إلى تحقيقها تتعلق بزيادة معدلات النمو والمبيعات.

(و) الدخل كمؤشر للاقتراض:

تعتمد مؤسسات الإقراض على التقارير المالية للوحدة الاقتصادية بشكل عام كمؤشر لقياس قدرتها على سداد القروض التي تتحصل عليها ، وقد تطور هذا المفهوم مؤخرا وبدأ التركيز على تحليل عناصر قائمة الدخل والتنبؤ بدلالة الأرقام التي تتضمنها كمؤشر أكثر فائدة إلى جانب المؤشرات الأخرى لقياس وتحديد التغيرات التي تطرأ على المنشأة.

التحليل المحاسبي لخصائص الدخل من المنظور المحاسبي:

من المعلوم أن التحليل الاقتصادي للدخل يظهر عدم قابليته للقياس والتحديد على نحو دقيق إلا في ظل توفر ظروف معينة تتعلق بمدى توفر سوق كاملة تغطي كافة السلع والخدمات في كافة أشكالها ، بالإضافة إلى توفر الكفاءة والمنافسة في هذه الأسواق.

في المجال المحاسبي فإن قياس وتحديد الدخل تحكمه عدة قواعد ومبادئ تعرف باسم المبادئ المحاسبية المقبولة عموما **GAAP** والتي لا زالت تتمسك بنموذج التكلفة التاريخية في تحديد وقياس هذا الدخل ، فقياس الدخل وفقا لهذا النموذج يعتمد على مبررات كثيرة ، فمن ناحية نجد أنه قد ثبت صلاحيته وفائدته عبر الزمن وأقوى دليل على ذلك أنه لا زال حتى وقتنا هذا يمثل الأساس العملي في تقييم واتخاذ القرارات ، ولولا هذه الفائدة لمارس مستخدمي القوائم المالية الضغوط الشديدة لإحداث التطوير الملائم في النموذج المحاسبي منذ أمد بعيد.

يتميز نموذج التكلفة التاريخية لقياس الدخل بإيجابيات تجعله مفيداً في المجالات التالية:

- لا زال نموذج التكلفة التاريخية في النموذج المحاسبي المعاصر يزخر بالتطبيقات التي تلقى تأييداً كبيراً من قبل الأوساط المهنية والباحثين في مجال المحاسبة ومنهم ليتلقون Littletion وكوفر Kohler.
- تحقيق الموضوعية في القياس حيث تكون الارقام قابلة للمقارنة والتثبت من سلامتها وصحتها لأنها تعبر عن التكلفة الفعلية التي وقعت مما يوفر خاصية الاعتماد عليها دون تغيير.
- توفر أساساً ملائماً لإغراض الرقابة والمساءلة وتحديد مسؤولية الإدارة كتوكيل تجاه أصحاب الحقوق في الوحدة المحاسبية.
- تتعامل مع قاعدة الحيطة والحذر حيث يتم التحفظ في القياس بتجاهل التغيرات في القيمة والاعتراف بالإرباح المحققة فعلا ، مما يجنب مستخدمي التقارير المالية كثيراً من مخاطر عملية اتخاذ القرارات.

يشوب نموذج التكلفة التاريخية لقياس الدخل عدة سلبيات أهمها:

على الرغم من الإيجابيات المتعلقة بتطبيق نموذج التكلفة التاريخية إلا أن ثمة انتقادات شديدة قد وجهت له أهمها:

- في ظل الارتفاع العام للأسعار سوف يترتب على استخدام نموذج التكلفة التاريخية قياسات متحفظه لعناصر الأصول مثل المخزون والأصول الثابتة حيث تظهر بتكلفتها التاريخية خاصة عندما تطول العملية الإنتاجية وعملية التخزين بسبب الفارق الزمني بين تاريخ الحصول على الأصل وبين التكلفة الجارية في تاريخ بيعة أو إعداد القوائم المالية ، الأمر الذي يترتب عليه تضخيم أرباح المنشأة بشكل صوري نتيجة انخفاض تكلفة البضاعة المباعة وأقساط الإهلاك المحملة على قائمة الدخل ، وفي مقابل ذلك تظهر الأصول في الميزانية مقومة بتكلفتها التاريخية المتدنية (المتحفظة) ، بمعنى أن التمسك بنموذج التكلفة التاريخية يؤدي إلى تقويم متحفظ (متشائم) في الميزانية ، وتقويم متفائل (متضخم) في قائمة الدخل.
- إن إتباع نموذج التكلفة التاريخية سيؤدي إلى أخطاء في القياس بسبب فرض ثبات وحدة النقد في ظل الارتفاع العام لمستوى الأسعار، حيث تصبح وحدة القياس المستخدمة غير متجانسة بالنسبة للعمليات والفترات المالية بسبب التغير في قيمتها وبالنظر إلى تدنى قيمتها وقوتها الشرائيـة ، وبالتالي فإن المحاسب يقوم بجمع وطرح قيم وأحداث وعمليات مالية كما لو كانت ذات قوة شرائية واحدة على الرغم من اختلاف قوتها الشرائية مثلما هو الحال في حالة جمع أو طرح الدينار مع الدولار دون إجراء عمليات التحويل ، الأمر الذي يتسبب في عدم دلالة القوائم المالية ، وعدم إمكانية استخدامها في عقد المقارنات فيما بينها.

- إن نموذج التكلفة التاريخية ليس موضوعيا في حد ذاته ، فمثلا وفق هذا النموذج هناك عدة مقاييس وطرق مستخدمة مثل طرق تقويم المخزون – طرق تقدير الإهلاك للأصول الثابتة ، طرق تقدير الديون المشكوك فيها.
- إن إتباع مبدأ التحقق بمفهومه التقليدي وفقا لنموذج التكلفة التاريخية يؤدي إلى حدوث أخطاء في توقيت الإثبات (الاعتراف المحاسبي) بالتغيرات في القيمة ، حيث تكون نتائج الأعمال عبارة عن خليط من الدخل الخاص بالفترة الحالية والدخل الذي تم اكتسابه ولم يتحقق في الفترات السابقة.

يتم تشويه نتائج القياس المحاسبي في ظل نموذج التكلفة التاريخية بسبب تجاهل التغير في قيمة وحدة القياس المحاسبي مما يؤدي إلى عدة مشكلات أهمها:

- اتخاذ قرارات خاطئة سواء من قبل الإدارة أو مستخدمي القوائم المالية بسبب ما تظهره من تحليلات غير صحيحة كالعائد على الاستثمار، وتسعير الإنتاج ، والتمويل وتحديد تكاليف الإنتاج.
- دفع ضرائب على أرباح صورية قد لا تكون متحققة.
- توزيع جزء من رأس المال على شكل أرباح غير متحققة فعلا.
- عجز المنشأة عن إحلال أصول ثابتة جديدة محل الأصول الثابتة المستهلكة مما يؤدي إلى تراجع الطاقة الإنتاجية للمنشأة.

الدخل الاقتصادي:

منذ بداية القرن العشرين بدأ الاقتصاديون ينظرون إلى طبيعة العلاقة التي يجب أن تسود بين قيمة رأس المال وقيمة الدخل، وكما ذكر هيكس في هذه العلاقة لأغراض قياس الدخل بأنه المبلغ الذي يمكن إنفاقه خلال فترة منية معينة بحيث يبقى رأس المال في نهاية الفترة بعد

الإنفاق كما لو كان في بداية الفترة، أما القيمة الاقتصادية للأصل فإنها تتحدد بمقدار مجموع التدفقات النقدية المستقبلية المتوقع الحصول عليها من استخدام أو استثمار هذا الأصل محسوباً وفقاً للقيمة الحالية لصافي الإيرادات المتوقعة من استثمار هذا الأصل بالنظر إلى ان تدفق الإيرادات يقع خلال فترات زمنية مختلفة اقتصادياً، ويكون بالتالي الدخل هو الفرق بين القيمة الاقتصادية للأصل خلال الفترتين المحاسبتين.

ويسمى قياس الدخل وفقاً لذلك بالدخل الاقتصادي القبلي، تمييزاً له عن مفهوم آخر يعرف باسم الدخل الاقتصادي البعدي وهو الدخل الذي يظهر عندما تختلف التقديرات المتوقعة للدخل بعد نهاية الفترة المحاسبية الأولى، وذلك للتغلب على مشكلة اختلاف قيم التقديرات المتوقعة خلال الفترات الزمنية، وتكون البيانات في هذه الحالة قابلة للمقارنة.

وتعتبر طريقة حساب الدخل الاقتصادي هامة في مجال حساب القيمة الاقتصادية (القيمة الحالية) للأصل ، فالقيمة الاقتصادية لأصل ما تتحدد بمقدار مجموع التدفقات النقدية المستقبلية المتوقع الحصول عليها من إستعمال أو استثمار هذا الأصل ، أي أن القيمة الاقتصادية للأصل هي عبارة عن القيمة الحالية لصافي الإيرادات الناتجة عن استثمار هذا الأصل ، أما الدخل الاقتصادي في دورة معينه فهو عبارة عن الفرق بين القيمة الاقتصادية للأصل في أول وأخر الفترة.

بناء على ما سبق يتم تقويم الأصل على أساس القيمة الحالية للتدفقات النقدية المتوقعة، أما الدخل فيقوم على أساس القيمة الحالية في تاريخيين مختلفين ، وأن كلاهما يعتمدان على التنبؤ والتقدير.

مثال حول:

حساب الدخل الاقتصادي القبلي(قبل الاداء) Ex. Ante Income نفرض أن أحدى الشركات تتوقع تحصيل إيرادات نقدية صافية من استثمار أصولها كالآتي:

السنة	التاريخ	صافي الإيراد
2007	1 /1	------
2007	1 /1	8000
2008	1 /1	12000
2010	1 /1	14000
2011	1 /1	16000

ولنفرض أن معدل الخصم المناسب 9٪ ، والمطلوب تقدير الدخل الاقتصادي القبلي والدخل الاقتصادي البعدي.

الحـــل: **(أ) الدخل الاقتصادي القبلي:**

1. القيمة الحالية لصافي الإيرادات المتوقعة في 1/ 1/ 2007

السنة	صافي الإيراد	القيمة الحالية للإيراد في 2006/1/1
31/ 12/ 2007	8000	$8000/(1.08)^{1} = 7407$
31/ 12/ 2008	12000	$12000/(1.08)^{2} =$ 10.٢٩١
31/ 12/ 2009	14000	$14000/(1.08)^{3} = 11.110$
31/ 12/ 2010	16000	$16000/(1.08)^{4} = \underline{11.764}$
		الإجمالي 40.572

- القيمة الحالية لصافي الإيرادات المتوقعة في 31/ 12/ 2008:

السنة	صافي الإيراد	القيمة الحالية للإيراد في 2006/12/31
31/ 12/ 2007	80000	------------- = 8000
31/ 12/ 2008	12000	$12000/(1.08)^{1} = 11.110$

2009 /12 /31	14000	$12.006 = 14000/ (1.08)^2$
2010 /12 /31	16000	$12.697 = 16000/ (1.08)^3$
		الإجمالي 43.816

وبناء على ذلك يكون الدخل المتوقع لعام 2007 هو عبارة عن الفرق بين القيمة الحالية في 31 /12 /2007 وللقيمة الحالية في 1 /1 /2007

أي أن دخل عام 2007= 43816 – 40572 = 3244 دينار

وهو نفسه حاصل ضرب 40572 × 8٪ = 3244 دينار

(ب) الدخل الاقتصادي البعدي

إذا اختلفت القيمة الحالية للدخل المتوقعة في نهاية العام عن القيمة الحالية في بداية العام يظهر ما يعرف بالدخل القبلي والدخل البعدي ، وبافتراض أن صافي الإيرادات النقدية في المثال السابق قد تم تعديلها بتقدير جديد لتصبح 13500 دينار لكل من التدفق الثاني والثالث والرابع. عليه تكون صافي القيمة الحالية للإيرادات المتوقعة في 31/ 12/ 2006 كما يلي:

السنة	صافي الايراد	القيمة الحالية للإيراد في 2006/12/31
2007 /12 /31	8000	-------- = 8000
2008 /12 /31	13000	$12037 = 13000/ (1.08)^1$
2009 /12 /31	13000	$11149 = 13000/ (1.08)^2$
2010 /12 /31	13000	$10317 = 13000/ (1.08)^3$
		الإجمالي = 41503

عليه يكون الدخل لعام 2007 = 41503 – 40573

= 930دينار

ثالثاً: القيمة وأسس التقويم:

القيمة هي مفهوم معنوي يتعلق بتحديد ما يستحقه الشيء من حيث القدر أو مدى الأهمية ، فأساس قيمة الشيء هي قدرته الذاتية على الإشباع ، وينطبق هذا المفهوم على الوحدات الاقتصادية فإن القيمة تأخذ بعداً ماديا يعتمد على نظام الأسعار ، حيث تستخدم الأسعار للتعبير عن المنفعة من ناحية والندرة النسبية من ناحية أخرى.

وهناك ثلاثة أبعاد رئيسية لعملية التقويم في مجال الأصول هي:

- البعد الإنتاجي حيث ينظر إلى الأصل وفقاً لمكوناته الأصلية أو في صورته الراهنة التي تعكس درجة الإتمام التي وصل إليها، أو في صورته النهائية في المستقبل عندما يكتمل إنتاجه.
- البعد الزمني وهو يتعلق بالأسعار المستخدمة للتقويم، فقد تكون أسعارً تاريخية أو أسعارً مستقبلية.
- البعد التبادلي وهو يتعلق بالسوق التي يمكن الحصول منها على الأسعار، وهي إما من أسواق الشراء وتمثل الأسعار في هذه الحالة بالنسبة للمنشأة أسعار الشراء (دخول Entry Prices، وأما من أسواق البيع وتمثل الأسعار في هذه الحالة بالنسبة للمنشأة أسعار البيع (خروج) Exit Prices.

القيم المحاسبية:

تنقسم القيم المحاسبية إلى مجموعتين هما:

- قيم المخرجات وتتمثل في القيمة الحالية (المخصومة) للتدفقات النقدية المتوقعة، القيمة البيعية الجارية Currant out put، القيمة النقدية الجارية المعادلة Current cash equivalent، القيمة التصفوية.

- قيم المدخلات وتتمثل في التكلفة التاريخية، التكلفة الجارية، والتكلفة الاستبدالية القيمة الحالية للتكلفة المتوقعة في المستقبل، القيمة الحالية (الاقتصادية).

التقويم على أساس قيم المخرجات:

(أ) القيمة الحاليـة للتدفقات النقدية المتوقعة:

- تتكون أصول وخصوم المنشأة من عناصر نقدية وغير نقدية، فالقيمة الحالية (القيمة الاقتصادية) لها استخدام محدود في مجال المحاسبة المالية، ولا يمكن تطبيقها على أساس موضوعي إلا بالنسبة لعناصر الأصول والخصوم النقدية، أما تطبيق القيمة الحالية (الاقتصادية) بالنسبة للعناصر الأخرى غير النقدية تثير مشكلات عملية وفكرية حيث يلزم الاعتماد على الاجتهاد الشخصي والتقدير للقائم بعملية القياس مما يجعل هذه القيمة غير قابلة للإثبات والتحقق مما يفقدها خاصية جودة المعلومات، كما أنه من الناحية الفكرية فإن التدفقات النقدية ما هي إلا نتيجة تظافر كافة الجهود (عناصر الأصول) مجتمعة، وبالتالي لا يمكن تطبيق مفهوم القيمة الاقتصادية إلا على مستوى المنشأة ككل.

(ب) القيمـــة البيعيـــة:

- بناءً على الصعوبات التي تكتنف التطبيق لمفهوم القيمة الاقتصادية فإنه تستخدم أسعار البيع المتوقعة كمقياس بديل للتدفقات النقدية المستقبلية، وقد تكون هذه الأسعار جارية أو مستقبلية، وللمفاضلة بينهما يعتمد الأمر على المدى الزمني الذي يستغرقه تصريف المنتج (الأصل)، فإذا كان هذا التصريف يستغرق وقتاً طويلاً يستخدم أسعار البيع المستقبلية (المتوقعة)، مع مراعاة خصم التكاليف المتعلقة باستكمال دوره ببيع المنتج ويعرف هذا المقياس بالقيمة القابلة للتحقق أو صافي القيمة البيعية.

- وفي حالة الاعتماد على أسعار البيع الجارية كأساس وحيد لتقويم الأصول والخصوم للوحدة المحاسبية ينتج ما يعرف بالقيمة النقدية الجارية المعادلة وهي تعد أيضاً قياساً لتكلفة الفرصة البديلة، أي أنها عبارة عن القيمة النقدية التي يمكن أن تحققها المنشأة لو أنها قامت ببيع كافة الأصول التي تمتلكها بطريقة منظمة وعلى أساس أسعار البيع العادية، وهذا خلافاً للقيمة التصفوية وهي التي تتمثل في الأسعار المنخفضة بسبب عمليات البيع الاضطراري.
- **هذا ويحقق استخدام أسعار البيع الجارية في عملية التقويم على مستوى المنشأة مزايا عديدة أهمها:**
  - إعداد مركز مالي يعبر عن قدرة المنشأة على التأقلم في التغيرات المستمرة في الظروف المحيطة.
  - يكسب قائمة المركز المالي الفائدة المرجوة منها في التعبير عن قيمة الموارد المتاحة للوحدة المحاسبية، وأداة للحكم على مدى المرونة التي تتمتع بها في توجيه استثماراتها حسب التغيرات البيئية.
  - سوف تكون قائمة الدخل معبرة بصورة أفضل عن الدخل الاقتصادي.
  - أن المحاسبة عن الدخل في ظل هذا النموذج سوف تكون خالية من أخطاء تتعلق بتوقيت الاعتراف المحاسبي، حيث لم يعد هناك أرباح محققة وأرباح غير محققة لأنه يتم الاعتراف محاسبياً بأي تغير في القيم الجارية في حينه أي مجرد حدوثه (اكتسابه).
  - استخدام هذا النموذج يجنبنا مشكلة التوزيع والتخصيص لعناصر الإيرادات والمصروفات بين الأنشطة والفترات المحاسبية حيث لن يكون هناك أي مجال

للتأثير على الأرقام في القوائم المالية سواء من جانب الإدارة أو المحاسب عن طريق اختيار بديل محاسبي وتفضيله عن بديل آخر.

- رغم تلك الإيجابيات هناك مشاكل عملية وفكرية يثيرها هذا النموذج هي:
  - محدودية مجال تطبيقه حيث يقتصر تطبيقه على الأصول التي تقتنى لغرض البيع كما في حالة المخزون السلعي أو الاستثمارات أو الأصول الثابتة التي يتقرر الاستغناء عنها.
  - تتأثر النتائج النهائية للتقييم لعناصر الأصول وفقاً لمستوى التجميع المستخدم، وعلى أساس كل نوع على حدة، مما يؤدي إلى اختلاف القيمة البيعية لمجموعات الأصول وفقاً لمستوى التجميع المعد بشأنها.

(2) التقويم على أساس قيم المدخلات:

(أ) نموذج التكلفة التاريخية:

- تمثل التكلفة التاريخية الأسعار الجارية في سوق العرض (سوق الشراء) في تاريخ اقتناء الأصل وهي تمثل الحد الأدنى للقيمة في تاريخ الشراء بافتراض أن الوحدة مستمرة في أعمالها لمدة أطول من حياة أي أصل تمتلكه، غير أنه في تاريخ لاحق لتاريخ الاقتناء سوف تصبح التكلفة التاريخية غير صالحة كأساس للتعبير عن القيمة بسبب تغيرات الأسعار وتغير توقعات الوحدة بالنسبة لمستقبل الاستفادة من أصولها.

(ب) التكلفة الاستبدالية:

- ويقصد بها السعر الجاري لشراء أصل مماثل للأصل الذي تمتلكه المنشأة من حيث العمر والإنتاجية، وفي حالة تعذر هذا القياس يمكن إتباع أحد الطرق التالية:

- السعر الجاري لشـراء أصل جديد مماثل للأصل المملوك مع تعديل السعر بالاستهلاك حتى تاريخه.
- السعر الجاري لشراء اصل جديد ذو تقنية عالية مع تعديل السعر بأثر التقدم التقني على أقساط الإهلاك والتقادم والتكلفة المتغيرة المتعلقة بتشغيل الأصل.

(3) تعديل التكلفة التاريخية للأصل باستخدام رقم قياسي خاص للتغير في أسعار مجموعة الأصول التي ينتمي إليها الأصل موضوع القياس.

- إن القاعدة التي يرتكز عليها مفهوم التقويم على أساس القيمة الاستبدالية أم القيمة البيعية هي أن الأساس هو وجوب التقويم وفقاً للقيمة الاستبدالية إلا في حالة استثنائية عندما يفقد الأصل قيمته الاقتصادية وتكون أفضلية الاستغناء عنه واجبه حيث يتم التقويم على أساس القيمة البيعية للأصل.

مبررات استخدام أساس التكلفة الاستبداليـة:

- يؤدي إلى توضيح مكونات الدخل الدوري عن طريق التميز بين دخل النشاط الجاري وبين مكاسب الحيازة وكذلك بين مكاسب الحيازة المحققة وغير المحققة.
- أن قياس التكاليف على أساس التكلفة الاستبدالية يؤدي إلى المحافظة على رأس المال المستثمر في شكل طاقة إنتاجية، وبالتالي فإن دخل النشاط الجاري سوف يمثل الدخل القابل للتوزيع والذي يحقق الاستمرارية للوحدة الاقتصادية.
- هناك تقارب بين الأساس النظري لنموذج التكلفة الاستبدالية والنموذج الاقتصادي للدخل، إذ أن دخل النشاط الجاري يماثل إلى حد كبير الجزء المتوقع من الدخل الاقتصادي، كما أن مكاسب الحيازة تماثل إلى حد كبير الجزء غير المتوقع أو الأرباح الرأسمالية.

الفصل السادس

المحاسبة في ظل مشكلة التغيرات في المستوى العام للأسعار (اتجاهات المشكلة ومحاولات الحلول)

أولاً: المعلومات التي تعكس آثار التغيرات في الأسعار في ضوء المعيار المحاسبي الدولي رقم (15)

ثانياً: التطبيق العملي للمحاسبة في ظل مشكلة التغيرات في المستوى العام للأسعار (اتجاهات المشكلة ومحاولات الحلول).

أولاً: المعلومات التي تعكس آثار التغيرات في الأسعار في ضوء المعيار المحاسبي الدولي رقم (15):

إن ظاهرة التغير في الأسعار تثير العديد من المشكلات التي كانت ولازالت تشغل اهتمام الباحثين، فليس هناك مبدأ علمي أو مهني متفق عليه وذلك لمواجهة هذه الظاهرة، فهي ظاهرة مركبة ومعقدة، ويمكن إرجاع السبب في تغير الأسعار إلى:

- التغير في سوق التعامل الناتج من الانتقال من سوق الشراء إلى سوق البيع.
- نتيجة إضافة منافع معينة على السلعة.
- نتيجة الظروف الاقتصادية كالتضخم أو زيادة العرض والطلب.

هذا ووفقاً لما جاء في معيار المحاسبة الدولي رقم (15) نورد فيما يلي أهم النقاط والمعلومات الأساسية اللازمة لتطبيق المعيار:

- المحاسبة وفقا لنموذج التكلفة التاريخية لا تعترف بهذه المتغيرات في حينها وإنما يتم الاعتراف بها عند وقوع التبادل أو وجود قياسات موضوعية يمكن التحقق والتثبت من صحتها وبالتالي يمكن في هذه الحالة أن يعترف النموذج المحاسبي بالتغيرات المذكورة دفعة واحدة.
- **نطاق تطبيق المعيار الدولي والهدف منه:**

ينطبق المعيار على المنشآت التي تكون مستويات إيراداتها وأرباحها أو أصولها ذات أهمية نسبية بالنسبة للبيئة الاقتصادية التي تعمل فيها عندما تعرض بيانات الشركة الأم القوائم المالية الموحدة.

يكتفي بالمعلومات التي تشتمل عليها القوائم المالية المجمعة أو التي تشتمل عليها القوائم المالية للشركة القابضة إذا كانت الشركات التابعة تعمل في نفس بلد الشركة القابضة،

وبالتالي لا يجب الوفاء بهذه المعلومات بالنسبة للشركات التابعة إذا كانت تعمل في نفس بلد مقر الشركة الأم.

يهدف المعيار إلى إظهار أثر التغير في الأسعار على المقاييس المستخدمة في تحديد نتائج الأعمال والمركز المالي للمنشأة.

كما أن الهدف هو عرض معلومات تجعل مستخدمي القوائم المالية على دراية بآثار التغير في الأسعار على نتائج عمليات المنشأة، خاصة وأن القوائم تعد في الأغلب على أساس التكلفة التاريخية.

- **أنواع التغيرات في الأسعار التي تؤثر على المركز المالي للمنشآت:**

هناك نوعان:

أ. التغيرات الخاصة في الأسعار (الناتجة عن قوى العرض والطلب والتغيرات التكنولوجية).

ب. التغيرات العامة في الأسعار (الناتجة عن التغير في المستوى العام للأسعار والقوة الشرائية للنقود).

- **المستويات المرتبطة بدراسة الظاهرة:**

يرتبط دراسة ظاهرة التغير في الأسعار بثلاثة مستويات يتحدد في ضوئها مفاهيم ونظم المحاسبة المتعلقة بعلاج هذه الظاهرة وهي:

أ- التغير في المستوى العام للأسعار:

يقصد بالتغير في المستوى العام للأسعار هو التغير في أسعار كافة أو معظم السلع والخدمات زيادة أو نقصا، مما يعني التغير في القوة الشرائية لوحدة النقد، فعند زيادة المستوى العام للأسعار فإن ذلك يعني ظهور حالات التضخم أي انخفاض القوة

الشرائية للنقود ويتم قياس هذا التغير باستخدام الأرقام القياسية العامة للأسعار (General price index) والتي تعكس بدورها التغير في أسعار السلع والخدمات التي يتم تبادلها في الاقتصاد بين تاريخين مختلفين.

ب- التغير في المستوى الخاص للأسعار:

ويقصد به التغير الذي قد يصيب سلعة معينة أو خدمة معينة في سوق معينة فقد يكون هذا التغير متفقا مع التغير في المستوى العام أو يسير في اتجاه معاكس له، وبالتالي فإن دراسة هذا التغير يعني دراسة التغير في قيمة السلع والخدمات وليست دراسة التغير في القوة الشرائية لوحدة النقد ،ويتم قياس هذا التغير باستخدام الأرقام القياسية الخاصة للأسعار (specific price index) هذا ويتأثر التغير في المستوى الخاص للأسعار بكل من:

- التغير في المستوى العام للأسعار وهو يعد تغيرا صوريا لأنه ناتج عن التغير في القوة الشرائية لوحدة النقد (القياس).
- التغير في المستوى النسبي للأسعار وهو تغير حقيقي في القيمة بسبب التغير في سعر السلعة بالنسبة لأسعار السلع الأخرى.

ج- التغير في المستوى النسبي للأسعار:

إن التغير في المستوى النسبي للأسعار هو عبارة عن التغير في المستوى الخاص للأسعار مستبعدا منه أثر التغير في المستوى العام للأسعار، ولتوضيح ذلك:

- نفرض أن السعر الخاص لسلعة كان في فترة ما يساوي 2 دينار، وقد تغير إلى 3 دينار ،فإن التغير في المستوى الخاص لسعر السلعة هو (1) دينار وبنسبة $\frac{1}{2}\times100$ويساوي 50٪.
- وإذا فرضنا أن التغير في المستوى العام لكافة السلع كان كالآتي:

الأسعار في الفترة الأولى 200 دينار وقد تغيرت إلى 250 دينار، فإن التغير في المستوى العام للأسعار هو (50) دينار وبنسبة 50/ 200 × 100 ويساوي 25٪.

- وبتطبيق هذه المعدلات على قيمة السلعة يتبين ما يلي:

- تأثرت أسعار السلعة بالمستوى العام للأسعار بواقع25٪ أي 2 دينار × 25٪ ويساوي 500 فلس وهو التغير الذي يطلق عليه الارتفاع العام للأسعار نتيجة عنصر التضخم.
- يكون التغير في المستوى النسبي للأسعار هو التغير في المستوى الخاص لأسعار السلع مطروحا منه التغير في المستوى العام للأسعار أي 1000-0.500=500 فلس.

ويلاحظ على ما سبق أن الاعتراف بالتغيرات في المستوى النسبي للأسعار يتطلب تطبيق كل من الاتجاهين السابقين، ويتم ذلك عن طريق تعديل أرقام القيم الجارية بأثر التغير في القوة الشرائية للنقود، مع مراعاة الإفصاح في القوائم المالية عن مكاسب وخسائر القوة الشرائية (Purchasing power gains and losses) بالنسبة للعناصر النقدية، ومكاسب وخسائر الحيازة للأصول غير النقدية مبوبة حسب:

- مكاسب وخسائر حيازة حقيقية (real holding gains losses).
- مكاسب وخسائر حيازة صورية (fictitious or money holding gains).

هذا على الرغم مما يهدف إليه تطبيق الاتجاهات الثلاثة في معالجة النموذج المحاسبي التقليدي - والذي تظهر نتائجه غير معبرة عن الواقع في ظل التغير في المستوى العام للأسعار- إلا أنها تختلف فيما بينها حول طريقة المعالجة المحاسبية اللازمة للوصول إلى

نموذج محاسبي متطور يأخذ في الاعتبار الأخطاء التي يتضمنها هذا النموذج والمتمثلة في الآتي:

أ- الأخطاء في القياس (Measurement errors) وهي الأخطاء الناتجة عن الاستمرار في تطبيق فرض ثبات وحدة النقد على الرغم من تغير القوة الشرائية لهذه الوحدة.

ب- الأخطاء في التوقيت (Timing errors) وهي الأخطاء الناتجة عن تطبيق مبدأ التحقق في صورته التقليدية على الرغم من التغير في القوة الشرائية لوحدة النقد (بمعنى عدم مراعاة أثر هذه التغيرات وتأجيل إثباتها إلى حين توفر الدليل الموضوعي القابل للتحقق سواء من خلال تبادل الأصل مع طرف خارجي أو توفر قياسات موضوعية يمكن التحقق منها).

هذا ولما كان نموذج التكلفة التاريخية غير قادر على التعامل مع ظاهرة التغيرات في الأسعار بصورة متكاملة حيث لا يعترف بهذه التغيرات إلا عند وقوع التبادل أو توفر دليل موضوعي قابل للتحقق، فإن التطوير المحاسبي في هذا المجال يعني الاعتراف بالتغيرات في المستوى العام للأسعار، الأمر الذي يؤدي إلى الخروج عن فرضية ثبات القوة الشرائية للنقود، ولمعالجة ذلك يؤيد البعض الاتجاه نحو تعديل القوائم المالية التاريخية بوحدة نقد موحدة القيمة (نموذج التكلفة التاريخية المعدلة (Adjusted historical cost) أو نموذج القوة الشرائية (Current purchasing power).

إن من شأن تطبيق هذا النموذج هو جعل الأرقام المحاسبية قابلة للمقارنة بشكل أدق وصحيح، وقد أوصى البيان رقم (3) الصادر عن مجلس مبادئ المحاسبة الأمريكية بإعداد قوائم مالية ملحقة (Supplementary) للقوائم التقليدية لإظهار أثر التغيرات

في الأسعار، على أن يكون التعديل شاملا كافه عناصر القوائم المالية الأساسية (Primary financial statements)، وأن يتم ترجمة القوائم المالية الحالية والسابقة على أساس القوة الشرائية لوحدة النقد في تاريخ إعداد آخر ميزانية وليست في تاريخ سنة الأساس.

هذا كما أن الاعتراف بالتغيرات في المستوى الخاص للأسعار يؤدي إلى الخروج عن مبدأ التحقق المحاسبي فى صورته التقليدية، ويكون التطور المحاسبي في هذا الاتجاه هو استخدام أحد نماذج القيمة الجارية current value كأساس لإعداد قوائم مالية مكملة لتلك التي يتم إعدادها وفقا لنموذج التكلفة التاريخية مع مراعاة الفصل بين دخل النشاط الجاري وبين مكاسب (خسائر) حيازة الأصول غير النقدية.

- الطرق التي يمكن استخدامها في إعداد المعلومات المالية بحيث تعكس آثار التغيرات في الأسعار:

توجد ثلاث طرق:

أ- الطريقة الأولى:إظهار المعلومات المالية على أساس القوة الشرائية العامة (التغير في المستوى العام للأسعار).

ب-الطريقة الثانية:إظهار المعلومات على أساس التكلفة الجارية (بدلا من التكلفة التاريخية) مع الاعتراف بالتغيرات المحددة في أسعار الأصول (التغير في المستوى الخاص للأسعار).

ج- الطريقة الثالثة: وتجمع بين القوة الشرائية العامة والتكلفة الجارية (التغير في المستوى النسبي للأسعار).

- **الأساس الذي تستند إليه هذه الطرق في تحديد الدخل:**

يوجد أساسان:

أ- الأساس الأول: الاعتراف بالدخل بعد الحفاظ على القوة الشرائية لحقوق المساهمين في الشركة.

ب-الأساس الثاني: الاعتراف بالدخل بعد الحفاظ على الطاقة التشغيلية للمنشأة.

- **المنهج الذي تستند اليه القوة الشرائية العامة:**

يقوم المنهج على إعادة احتساب بعض أو كل بنود القوائم المالية وفقا للتغيرات في المستويات العامة للأسعار.

وفي ظل هذه الطرق فإن الدخل سوف يعكس مدى تأثير التغيرات العامة في مستويات الأسعار على البنود التالية:

أ- الاستهلاك.

ب-تكلفة المبيعات.

ج- صافي البنود النقدية.

وتهدف هذه الطرق إلى المحافظة على القوة الشرائية العامة لحقوق المساهمين.

- **المنهج الذي يستند إليه أسلوب التكلفة الجارية:**

1. يتطلب أسلوب التكلفة الجارية بصفة عامة الاعتراف بآثار التغيرات في الأسعار على البنود التالية:

أ- الاستهلاك

ب-تكلفة المبيعات

وبصفة عامة، فإن أسلوب التكلفة الجارية يعترف بالدخل بعد التأكد من المحافظة على الطاقة التشغيلية للمنشأة.

2. يستخدم أسلوب التكلفة الجارية عدة طرق تقوم في مجموعها على تكلفة الاستبدال (الإحلال) كقاعدة رئيسية في القياس.

- ويقصد بالتكلفة الاستبدالية: هي تكلفة الحصول على أصل مماثل جديد أو قديم أو أصل مكافئ من حيث الطاقة الإنتاجية وإمكانية تقديم الخدمة.
- كما يقصد بصافي القيمة القابلة للتحقق بأنها: هي صافي سعر البيع الجاري للأصل.
- أما المقصود بصافي القيمة الحالية: هي التقدير الجاري للمتحصلات المستقبلية الخاصة بالأصل مخصومة بسعر مناسب.
- إذا كانت التكلفة الاستبدالية أعلى من كل من صافي القيمة الحالية وصافي القيمة القابلة للتحقق: يستخدم الأعلى من هاتين القيمتين كأساس للقياس.
- في ظل أسلوب التكلفة الجارية تم استخدام أرقام قياسية خاصة لتحديد التكلفة الجارية لبعض البنود.
- تمثل البنود النقدية أهمية بالنسبة للطاقة التشغيلية للمنشأة لذلك تتطلب بعض طرق التكلفة الجارية إجراء تعديلات لتعكس آثار التغيرات في الأسعار على كافة العناصر النقدية بما فيها الالتزامات طويلة الأجل، حيث أنه في حالة اتجاه الأسعار نحو الصعود فإن الاحتفاظ الفعلي بالأصول النقدية يترتب عليه خسائر بينما يتم تحقيق مكاسب متمثلة في وجود صافي التزامات النقدية.

ومع ذلك، فإن بعض الطرق تقصر التعديلات على الأصول والالتزامات المتداولة (المتعلقة برأس المال العامل).

- يمكن أن تطبق بعض طرق التكلفة الجارية الأرقام القياسية العامة للأسعار على حقوق المساهمين، وذلك حتى يتم التوضيح حول المدى الذي تمت فيه المحافظة على تلك الحقوق في صورة قوة شرائية عامة وذلك في حالة كون الزيادة في التكلفة الاستبدالية للأصول خلال الفترة أقل من مقدار النقص في القوة الشرائية لحقوق الملكية في نفس الفترة.

وأحيانا تتم هذه الحسابات للتمكين من عقد المقارنة بين صافي الأصول (طبقا للقوة الشرائية العامة) وبين صافي الأصول (طبقا للتكاليف الجارية). ويعد الفرق بين هذين الرقمين كمكسب أو خسارة محققة للمساهمين.

- **الإفصاح المطلوب وفقاً للمعيار:**

1. التعديلات أو المبلغ المعدل لكل من:
   أ- استهلاك الأصول الثابتة.
   ب-تكلفة المبيعات.
2. التعديلات المتعلقة بالعناصر النقدية.
3. تأثير الاقتراض أو حقوق الملكية عند أخذ التعديلات في العناصر النقدية في الحسبان لدى تحديد الدخل.
4. الأثر الإجمالي لتعديلات استهلاك الأصول الثابتة وتكلفة المبيعات وأية بنود أخرى على النتائج.
5. يجب الإفصاح عن التكلفة الجارية للأصول الثابتة والمخزون السلعي في حالة تطبيق أسلوب التكلفة الجارية.

6. يجب الإفصاح عن الطرق المطبقة في احتساب المعلومات المشار إليها للبنود الموضحة أعلاه.
7. يمكن توفير المعلومات المطلوب الإفصاح عنها في شكل إيضاحات أو تضمينها في صلب القوائم المالية.
8. يمكن الإفصاح عن أي تعديلات تتعلق بالمخصصات الضريبية أو الأرصدة الضريبية.

ثانياً: التطبيق العملي للمحاسبة في ظل مشكلة التغيرات في المستوى العام للأسعار (اتجاهات المشكلة ومحاولات حلولها):

بدأت مشكلة التغيرات في المستوى العام للأسعار تبرز على السطح كمشكلة محاسبية وذات أبعاد اقتصادية في ظل تمسك النموذج المحاسبي التقليدي بالفروض والمبادئ التي يقوم عليها على الرغم من زيادة حدة الاتجاهات والضغوط التضخمية التي تصيب الاقتصاد، الأمر الذي حدا بالمحاسبين في ظل هذه الظروف إلي البحث عن حلول لمواجهة هذه المشكلة، **وقد تمثلت أولى هذه المحاولات** في تشجيع المنشآت والوحدات الاقتصادية على تبني سياسة الوارد أخيراً صادر أولاً(LIFO)في تقويم المخزون، واستخدام طرق الإهلاك المعجل Accelerated depreciation في تقويم الأصول الثابتة.
وبموجب هذه الطريقة (الوارد أخيرا صادر أولا) يتم تسعير المواد المنصرفة من المخازن بأسعار أخر ارساليه مما يترتب عليه مقابلة أسعار البيع الجارية بأسعار التكلفة الجارية إلى حد كبير، ويكون مجمل الربح في هذه الحالة قريبا من مجمل الربح الذي يحققه استخدام طريقة التكلفة الجارية.

غير أن استخدام هذه الطريقة يشوبه بعض المشكلات أهمها أن بضاعة آخر المدة الظاهرة في الميزانية تكون على أساس الأسعار المدفوعة في الفترة الأولى (أقدم الأسعار) وهي بطبيعة الحال تخالف الأسعار الجارية لبنود البضاعة الموجودة في آخر المدة.

كما أن انخفاض كمية المخزون يعني أن تكلفة البضاعة المباعة قد تتضمن قيمة بضاعة مسعرة بأسعار قديمة.

أما بالنسبة لاستخدام طرق الإهلاك المعجل كطريقة مجموع أرقام السنين Sum. Of the years digits، وطريقة ضعف القسط المتناقص سيؤدي إلى تحميل السنوات الأولى لعمر الأصل بأقساط إهلاك أكبر من السنوات الأخيرة، وعلى الرغم مما قد تشكله استخدام هذه الطريقة من معالجة جزئية لمشكلة التضخم إلا أنه يعاب عليها بأن تحميل السنوات الأولى من عمر الأصل بأقساط إهلاك أكبر من السنوات الأخيرة مما يؤدي إلى ابتعاد القسط المحسوب وفقا لذلك عن مفهوم التكلفة الجارية و مما يؤدي أيضا إلى عدم ملاءمة رقم صافي الربح عن الرقم الحقيقي له، كما أن ذلك يؤدي أيضا إلى اختلاف رقم صافي الأصول الظاهرة بالميزانية عن القيمة الحقيقية الجارية لها في تاريخ الميزانية.

المحاولة الثانية: استخدام نموذج التكلفة التاريخية المعدلة

سبق الإشارة إلى أن ظاهرة التغير في القوة الشرائية لوحدة النقد تؤدي إلى جعل الأرقام المحاسبية غير قابلة للتجميع وغير قابلة للمقارنة وقد قدم لنا الفكر المحاسبي نموذجا مقترحا لتعديل القوائم المالية يقوم على الأسس الآتية:

1. التمييز بين العناصر النقدية وغير النقدية، فالعناصر النقدية هي تلك الحقوق الواجبة التحصيل أو الواجبة السداد في صورة مقدار محدد من وحدات النقد الجاري التعامل بها،

(ثابتة من حيث العدد ومتغيرة من حيث قوتها الشرائية)، ومن أمثلة تلك العناصر (النقدية المدينين، أ. القبض، الدائنين، أ. الدفع)، أما العناصر غير النقدية فهي تتمثل في حقوق والتزامات في عدد غير محدد أو ثابت من حيث العدد والقوة الشرائية، ومن أمثلة ذلك الأصول الثابتة، المخزون، الاستثمارات، حقوق الملكية.

والعناصر النقدية لا تحتاج إلى تعديل بالتغيرات في المستوى العام للأسعار لأنها عناصر تعبر عن عدد محدد وثابت من الوحدات النقدية، إلا أن الاحتفاظ بهذه العناصر خلال فترات التغير في الأسعار سوف ينتج عنه مكاسب أو خسائر في القوة الشرائية، فبالنسبة للأصول النقدية نجد أن الاحتفاظ بها في أوقات التضخم سوف ينتج عنه خسائر في القوة الشرائية بنسبة الزيادة التي حدثت في المستوى العام للأسعار، وفي المقابل فإن الاحتفاظ بالخصوم النقدية خلال فترة التضخم سوف يحقق مكاسب في القوة الشرائية لأن ذلك يعني ببساطة قيام المنشأة بتسديد هذه الخصوم باستخدام وحدات نقد منخفضة القيمة.

وعلى العكس من ذلك فإنه في أوقات الانكماش ينتج عن الاحتفاظ بالأصول النقدية مكاسب في القوة الشرائية، وينتج عن الاحتفاظ بالخصوم النقدية خسائر لأنها سوف تسدد هذه الخصوم باستخدام وحدات نقد ذات قيمة مرتفعة.

وعليه يمكن تلخيص ذلك بالتوضيح التالي:

المركز النقدي للمنشأة	الحالة في ضوء الوضع الاقتصادي	
	التضخم	الانكماش
الاحتفاظ بأصول نقدية أكبر من الخصوم النقدية	خسائر	مكاسب
الاحتفاظ بأصول نقدية أقل من الخصوم النقدية	مكاسب	خسائر

ويلاحظ مما سبق أنه في حالة التضخم يخسر حملة الأسهم، كما تخسر المنشأة إذا كانت الأصول النقدية أكبر من الخصوم النقدية ويقابلها مكاسب في حالة ما إذا كانت الخصوم النقدية أكبر من الأصول النقدية.

2. يتم إعداد القوائم المالية (المركز المالي، قائمة الدخل) طبقا للمبادئ المحاسبية المتعلقة بالنموذج المحاسبي التقليدي
3. يتم تعديل أرقام العناصر غير النقدية باستخدام الأرقام القياسية للأسعار بضرب التكلفة التاريخية في الرقم القياسي الجاري مقسوما على الرقم القياسي لسنة الأساس
4. لا يتم تعدل أرقام العناصر النقدية، وإنما يتم احتساب مكاسب وخسائر الاحتفاظ بهذه العناصر خلال الفترة المحاسبية، حيث إنها لا تحتاج إلى تعديل بسبب أنها تمثل القوة الشرائية الفعلية السائدة في تاريخ إعداد القوائم المالية ،ولكن يتطلب الأمر بديلا عن ذلك احتساب المكاسب أو الخسائر التي تنتج عن الاحتفاظ بهذه العناصر في ظل التغير في المستوى العام للأسعار.

ولتوضيح المبادئ التي يقوم عليها تعديل العناصر النقدية نورد المثال التالي:

- بلغت الأصول النقدية في 1/ 1 40000
- بلغت الخصوم النقدية في 1/ 1 30000
- بلغت المتحصلات النقدية خلال الفترة 50000
- بلغت المدفوعات النقدية خلال الفترة 40000
- كان الرقم القياسي للأسعار في بداية الفترة 120 وفي نهاية الفترة 180 وفي المتوسط 150

الحل:

- صافي الأصول النقدية أول المدة = 40000-30000=10000
- صافي الأصول المعدلة =10000 × 180/ 120 = 15000
- قيمة المتحصلات النقدية المعدلة =50000 × 180/ 150 =60000
- قيمة المدفوعات النقدية المعدلة = 40000 × 180/ 150 = 48000

وبناء على ما سبق فإن القيمة المعدلة لصافي الأصول النقدية هي

= 15000+60000-48000=27000 دينار (خسارة)

ويكون بالتالي خسائر القوة الشرائية هي 27000-20000=7000 دينار

ويمثل المبلغ المذكور الخسائر المتعلقة بالاحتفاظ بهذه الأصول النقدية وهي عبارة عن صافي الأصول النقدية المعدلة مخصوما منها صافي الأصول النقدية في نهاية الفترة، وبالتالي يمكن القول بأنه في حالة زيادة صافي الأصول النقدية المعدلة في آخر الفترة عن القيمة الفعلية الظاهرة في الميزانية فإن هذه الزيادة تعتبر خسارة.

مناقشة الآراء المتعلقة بمعالجة المكاسب أو الخسائر:

يثور خلاف بين المحاسبين حول هذه المعالجة، إلا أن الرأي الغالب والمقبول عموما من أغلب الاتحادات المهنية يتجه نحو اعتبار هذه الفروقات مكاسب أو خسائر ضمن عناصر الدخل ويتم إظهارها كمفردة مستقلة بعد رقم الربح للنشاط الجاري وهذا الرأي يتفق مع مفهوم المحافظة على رأس المال في صورة نقدية.

إلا أن البعض الآخر يرى أن هناك معالجات محاسبية بديلة لذلك أهمها:

1. معالجة المكاسب المتحققة ضمن بنود راس المال، في حين يتم معالجة الخسائر ضمن قائمة الدخل ويستند أصحاب هذا الرأي على قاعدة الحيطة والحذر.

2. معالجة المكاسب أو الخسائر المتحققة ضمن بنود رأس المال باعتبارها لا تمت إلى العمليات الإنتاجية للمنشأة.
3. معالجة المكاسب أو الخسائر المتعلقة بالقروض طويلة الأجل (السندات التي لها حق التحويل إلى أسهم) ضمن قائمة المركز المالي بعيدا عن قائمة الدخل، ويبرر أصحاب هذا الرأي حجتهم في ذلك بأنه في حالة الارتفاع العام لمستوى الأسعار فإن المكاسب أو الخسائر المتحققة من القروض طويلة الأجل سوف يتأثر بها سلبا مباشرة حملة السندات (المقرضون) لصالح المنشأة (المساهمون)، والعكس صحيح في حالة انخفاض المستوى العام للأسعار، مما يعني أن التسويات سوف تتأثر بها المنشأة ككل وتكون داخل منطقة حقوق الملكية، مما تنفي معه مبرر إظهارها ضمن قائمة الدخل، أما المكاسب أو الخسائر المتعلقة بالقروض طويلة الأجل التي لا ينطبق عليها الشرط السابق فيؤجل الاعتراف بها حتى يتم تحقيقها عند سداد تلك الديون.

وحول ما سبق أيضا يمكن القول أن اختلاف الآراء وتعددها ليس مقصورا على المعالجة المحاسبية لمكاسب أو خسائر القوة الشرائية لوحدة النقد في حالة ارتفاع أو انخفاض المستوى العام للأسعار، ولكن في الحياة العملية هناك مشكلات أخرى تتعلق بكيفية التفرقة بين العناصر النقدية وغير النقدية، لذلك نرى من الأهمية بمكان التعرض بالشرح والتحليل الموجزين إلى أسس التفرقة بينهما وما يثار حولهما من مشكلات:

تعريف البنود النقدية Monetary Items:

وهى البنود التي يمكن التعبير عنها بصورة عدد محدد من وحدات النقد (ثابتة من حيث المقدار) بصرف النظر عن التغيرات التي قد تحدث في القوة الشرائية لهذه الوحدات ،وهى تمثل في الوقت ذاته حقوقا واجبة التحصيل لصالح المنشأة أو تشكل التزاما عليها واجب

السداد، ومن أمثلتها النقدية: أ- الدفع، قرض السندات، الأسهم الممتازة، الضرائب المستحقة.

تعريف البنود غير النقدية Non Monetary Items:

تعد البنود غير النقدية أصولا أو حقوق ملكية لا تمثل حقا في عدد معين أو محدد من وحدات النقد (غير ثابتة)، ومن أمثلتها المخزون، الأراضي، المباني، الآلات، إهلاكات الأصول الثابتة، الأسهم العادية.

هذا ومن الأهمية الإشارة إلى أن خاصية الثبات بالنسبة للعناصر غير مطلقة كما أنها ليست ثابتة بالنسبة للعنصر الواحد من فترة إلى أخرى، الأمر الذي يثير مشكلة التمييز بين العناصر النقدية وغير النقدية ومن أمثلة ذلك السندات التي لها حق التحويل إلى أسهم في رأس المال فإنه طبقا للمفهوم السابق إذا كانت السندات مدرجة في القوائم المالية بقيمة ثابتة ومحددة فهي تعتبر من العناصر النقدية، ولكن نجد أحيانا أنه تحت تأثير الظروف الاقتصادية السائدة فى سوق الأوراق المالية قد تتغير قيمة تلك السندات بسبب التغير بالارتفاع في قيمة الأسهم، الأمر الذي يدفع أصحابها إلى الرغبة في تحويلها إلى أسهم مما يعني في هذه الحالة اعتبارها عنصر غير نقدي.

كذلك الأمر بالنسبة للأسهم الممتازة فإذا كانت القيمة المدرجة بها في القوائم المالية ثابتة ومحددة والتى تستحق فى تاريخ السداد أو التصفية فيتم اعتبارها عنصرا نقديا أما إذا كانت مدرجة بأقل من القيمه المحددة لها فإنها تعتبر من العناصر غير النقدية، وهنا يجب ملاحظة أن المكاسب أو الخسائر الناتجة عن اعتبار الأسهم الممتازة من العناصر النقدية يجب أن يظهر في قائمة المركز المالي (ضمن مفردات حقوق الملكية) ولا تظهر في قائمة الدخل.

وبالمثل إذا تم النظر إلى الحقوق أو الالتزامات المتعلقة بالعملات الأجنبية، فإذا كان الاحتفاظ بها لأغراض المضاربة على أسعارها تعتبر عناصر غير نقدية، وإذا كان الاحتفاظ بها لأغراض سداد الالتزامات وتصفية الحقوق فتعتبر عناصر نقدية.

مثال يوضح كيفية تعديل القوائم المالية وفقا لنموذج التكلفة التاريخية المعدلة:

شركة (س)

قائمة المركز المالي وفقا لأساس التكلفة التاريخية

الأصول	2010/12/31
نقدية	40000
مدينون	24000
مخزون	22000
أصول ثابتة (آلات)	46000
مجموع الإهلاك	(4600)
مجموع الأصول	127400

الخصوم وحقوق الملكية

دائنون	16000
أ. دفع	10000
أرباح مدورة	21400
رأس المال الأسهمي	80000
مجموع الخصوم وحقوق الملكية	127400

قائمة الدخل عن الفترة المالية المنتهية في 31/ 12/ 2010

المبيعات	120000
تكلفة المبيعات	70000
مجمل الربح	50000
المصروفات	24000
إهلاك الآلات	4600
صافي الربح	21400

فإذا علمت ما يلي:

1. باشرت الشركة أعمالها في 1/ 1/ 2010 برأس مال قدره 80000 دفعت نقداً.
2. تم شراء الآلات في1/ 1/ 2010 ودفع منها مبلغ 20000 نقداً والباقي على الحساب.
3. تم شراء المخزون على دفعتين الأولى بقيمة 44000 دينار في 10/ 2/ 2010 والثانية بقيمة 48000 في10/ 6/ 2010.
4. بلغت المبيعات 120000 دينار منها مبلغ 24000 على الحساب.
5. تتبع الشركة سياسة الوارد أولاً صادر أولاً.
6. فيما يلي الأرقام القياسية للأسعار:

1/ 1/ 2010	100
فبراير/ 2010	110
يونيه/ 2010	120
31/ 12/ 2010	130
متوسط التغير في الأسعار	120

المطلوب:

1. حساب مكاسب أو خسائر القوة الشرائية للعناصر النقدية.
2. إعداد قائمة الدخل معدلة بالتغير في المستوى العام للأسعار.
3. إعداد قائمة المركز المالي معدلة بالتغير في المستوى العام في الأسعار.

الحل:

1- مكاسب أو خسائر القوة الشرائية للعناصر النقدية:

	الأرقام التاريخية	معامل التحويل	الأرقام التاريخية المعدلة
صافي الأصول النقدية في بداية العام (الموجودات النقدية-المطلوبات النقدية)	80000	100 /130	104000
يضاف: المتحصلات النقدية خلال العام المبيعات	120000	120 /130	130000
	200000		234000خسارة
يخصم: المدفوعات النقدية خلال العام			
معدات مشتراة	46000	100 /130	59800
بضاعة مشتراة	44000	110 /130	52000
بضاعة مشتراة	48000	120 /130	52000

	الأرقام التاريخية	معامل التحويل	الأرقام التاريخية المعدلة
المصروفات	24000	130/ 120	26000
	162000		189800مكسب
صافي الأصول النقدية في نهاية العام	38000		44200خسارة
يخصم صافي المركز النقدي غير المعدل			38000
خسائر القوة الشرائية			6200خسارة

ثانياً: قائمة الدخل المعدلة:

	الأرقام التاريخية	معامل التحويل	الأرقام المعدلة
المبيعات	120000	130/ 120	130000
يخصم: تكلفة البضاعة المباعة	44000	130/ 110	520000
يخصم: تكلفة البضاعة المباعة	26000	130/ 120	28167
مصروفات	24000	130/ 120	26000
استهلاك	4600	130/ 100	5980
صافي الدخل	21400		17853

ثالثا: قائمة المركز المالي المعدلة في 31/ 12/ 2010

	الأرقام التاريخية	معامل التحويل	الأرقام المعدلة
رأس المال الأسهمي	80000	130/ 100	104000
الأرباح المرحلة	21400		17853
خسائر القوة الشرائية			6200

	الأرقام التاريخية	معامل التحويل	الأرقام المعدلة
دائنون وأوراق الدفع	26000	130/ 130	26000
إجمالي الخصوم	127400		141653
الأصول الثابتة	46000	130/ 100	59800
مجمع الإهلاك	(4600)	130/ 100	(5980)
المدينون	24000	130/ 130	24000
المخزون	22000	130/ 120	23833
النقدية	40000	130/ 130	40000
إجمالي الأصول	127400		141653

ملاحظات:

1. صافى الأصول النقدية في 1/ 1/ 2010 هي 80000 ويتمثل في قيمة رأس المال المدفوع حيث باشرت الشركة نشاطها في نفس التاريخ.
2. النقدية الواردة تتمثل في قيمة المبيعات والبالغة 120000 دينار.
3. النقدية الصادرة وتتمثل في قيمة المشتريات للمعدات، البضاعة، المصروفات أي بمبلغ 162000 دينار.
4. صافي المركز النقدي هو عبارة عن صافي رصيد الأصول النقدية آخر الفترة ويساوي (نقدية 40000+ مدينون 24000-دائنون 10000 – أ.الدفع 16000) = 38000 دينار.

مثال آخر:

تستخدم إحدى الشركات التجارية نظام المخزون المستمر، وفي 31/ 12/ 2010 بلغ رصيد حساب تكلفة البضاعة المباعة 500000 دينار، فإذا علمت ان:

1. مخزون البضاعة في 1/ 1/ 2010 بلغت قيمته 25000 دينار.
2. مخزون البضاعة في 31/ 12/ 2010 بلغت قيمته 30000 دينار.
3. الأرقام القياسية للمستوى العام للأسعار كانت كما يلي:
   أ. 120 في 1/ 1/ 2010م.
   ب. 125 في 31/ 12/ 2010م.
   ج. 115 المتوسط خلال السنة.

المطلوب: تحديد تكلفة البضاعة المباعة المعدلة في ظل كل من طرق التقويم الآتية:

1. طريقة الوارد أولاً صادر أولاً.
2. طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً.
3. طريقة المتوسط المرجح.

حل المثال:

1. الوارد أولاً صادر أولاً:

البيان	التكلفة التاريخية	معامل التعديل	التكلفة المعدلة
مخزون أول المدة	25000	120 /125	26042
+ الجزء المباع من المشتريات	475000	115 /125	516304
تكلفة البضاعة المباعة	500000		542346

2. الوارد أخيراً صادر أولاً:

تكلفة البضاعة المباعة المعدلة = (500000 × (125/ 115)) = 543478 دينار.

3. المتوسط المرجح:

البيان	التكلفة التاريخية	معامل التعديل	التكلفة المعدلة
مخزون أول المدة	25000	125/ 120	26042
+ المشتريات	455000	125/ 115	494565
تكلفة البضاعة المباعة	480000		520607

تكلفة البضاعة المباعة المعدلة =

(520607 × (500000/ 480000)) = 542299 دينار

مثال آخر:

فيما يلي بيانات عن مبيعات إحدى الشركات خلال عام 2010 والرقم القياسي العام للأسعار:

الفترة	قيمة المبيعات	الرقم القياسي العام للأسعار
يناير	200000	100
فبراير	220000	105
مارس	260000	100
أبريل	290000	112
مايو	300000	115
يونيو	330000	120

الفترة	قيمة المبيعات	الرقم القياسي العام للأسعار
يوليو	250000	125
أغسطس	230000	140
سبتمبر	200000	150
أكتوبر	150000	155
نوفمبر	100000	170
ديسمبر	120000	175

فإذا علمت أن الرقم القياسي العام للأسعار للربع الأول بلغ 105 وللربع الثاني بلغ 115 وللربع الثالث بلغ 130، وللربع الرابع بلغ 150.

المطلوب:

1. تعديل القيمة التاريخية الإجمالية للمبيعات على أساس متوسط الرقم القياسي العام للأسعار والذي بلغ 140.
2. تعديل القيمة التاريخية للمبيعات على أساس ربع سنوي.
3. تعديل القيمة التاريخية للمبيعات على أساس شهري.
4. علل اختلاف النتائج في الحالات الثلاث السابقة.

حل المثال:

أولاً: تعديل المبيعات على أساس متوسط الرقم القياسي للأسعار خلال السنة:

القيمة المعدلة للمبيعات = $2650000 \times \frac{175}{140} = 3312500$ دينار

ثانياً: تعديل المبيعات على أساس ربع سنوي:

البيان	المعادلة	دينار
مبيعات الربع الأول	(260000 + 220000 + 200000)	680000
مبيعات الربع الثاني	(330000 + 300000 + 290000)	920000
مبيعات الربع الثالث	(200000 + 230000 + 250000)	680000
مبيعات الربع الرابع	(120000 + 100000 + 150000)	370000
القيمة التاريخية للمبيعات		2650000

ويتم تعديلها على النحو التالي:

البيان	المعادلة	دينار
الربع الأول	((105 /175) × 680000)	1133333
الربع الثاني	((115 /175) × 920000)	1400000
الربع الثالث	((130 /175) × 680000)	915384
الربع الرابع	((150 /175) × 370000)	431667
القيمة التاريخية للمبيعات		3880384

ثالثاً: تعديل المبيعات على أساس شهري:

ويتم التعديل على النحو التالي:

البيان	المعادلة	دينار
الشهر الأول	((100 /175) × 200000)	350000
الشهر الثاني	((105 /175) × 220000)	366666
الشهر الثالث	((100 /175) × 260000)	455000

البيان	المعادلة	دينار
الشهر الرابع	((112 /175) × 290000)	453125
الشهر الخامس	((52 /175) × 300000)	456521
الشهر السادس	((120 /175) × 330000)	481250
الشهر السابع	((125 /175) × 250000)	350000
الشهر الثامن	((140 /175) × 230000)	287500
الشهر التاسع	((150 /175) × 200000)	233333
الشهر العاشر	((155 /175) × 150000)	169354
الشهر الحادي عشر	((170 /175) × 100000)	102941
الشهر الثاني عشر	((175 /175) × 120000)	120000
القيمة المعدلة للمبيعات		3825690

رابعاً: مقارنة النتائج:

البيان	القيمة المعدلة للمبيعات
على أساس متوسط الرقم القياسي خلال السنة	3312500
على أساس ربع سنوي	3880384
على أساس شهري	3825690

من الملاحظ أن الفرق بين القيمة المعدلة للمبيعات على أساس ربع سنوي والقيمة المعدلة على أساس شهري كان متقلباً جداً والسبب في ذلك هو أن توزيع المبيعات داخل كل ربع سنة "أي بين شهور كل ربع سنة" لا يتباعد كثيراً، ومن ثم يمكن افتراض أن المبيعات داخل كل

ربع بطريقة منتظمة وبمعدلات متساوية حيث أن هذا الافتراض واقعي، فإن فروق الدقة لا تكون كبيرة إذا ما تم التعديل على أساس ربع سنوي أو على أساس شهري.

ولكن بمقارنة القيمة المعدلة على أساس متوسط الرقم القياسي خلال السنة والقيمة المعدلة على أساس ربع سنوي، نجد أن الفرق كبير، والسبب في ذلك هو تقلب المبيعات، حيث تبلغ في الربع الثاني مثلاً 920000 دينار بينما تبلغ في الربع الثالث 680000 دينار، وكما هو واضح فإن نشاط الشركة موسمي حيث تتركز المبيعات تقريباً خلال الربع الثاني من السنة، وحيث إن المبيعات لا تتم بصفة منتظمة وبمعدلات متساوية شهرياً، فإن فروق الدقة تكون كبيرة.

هذا و بناء على ما سبق يتبين أن التطبيق العملي لمدخل المحاسبة الشاملة للتغير في القوة الشرائية للنقود يتطلب الأخذ في عين الاعتبار ما يلي:

1. التمييز بين البنود النقدية وغير النقدية، حيث لا تتأثر عناصر البنود النقدية بالتغيرات في الأسعار مما لا يستوجب إجراء أية معالجات محاسبية لتعديل قيمتها في تاريخ الميزانية، في حين تتأثر العناصر غير النقدية بالتغيرات في الأسعار مما يتطلب التدخل المحا سبى لتعديل قيمتها و تتضمن عادة كل من الأصول الثابتة و المخزون وحقوق الملكية، مع عدم إجراء تعديلات على الأصول غير الملموسة كالشهرة و براءات الاختراع و حقوق الامتياز باعتبارها لا تتأثر بالتغيرات في مستويات الأسعار.
2. يتم معالجة عناصر بنود قائمة الدخل بمتوسط الأرقام القياسية للأسعار أما مصروفات الإهلاك فيتم معالجتها حسب التغير في مستوى الأسعار منذ تاريخ وقوع العمليات التي أحدثت هذه الموجودات.

3. بالنسبة لبضاعة أو مخزون أول المدة فيتم معالجتها حسب مستوى الأسعار لبضاعة آخر المدة للسنة السابقة.
4. بالنسبة لمخزون آخر المدة فهناك ثلاث طرق:

أ- إذا كانت الشركة تتبع طريقة الوارد أولا صادر أولا (FIFO) يتم معالجة المخزون وفقا لمستوى الأسعار الذي طبق على المشتريات حسب تاريخ ورودها.

ب- إذا كانت الشركة تتبع طريقة الوارد أخيرا صادر أولا (LIFO) يتم استعمال مستوى الأسعار لبضاعة أول المدة أو حسب الرقم القياسي للمشتريات التي تزيد عن ذلك.

ج- إذا كانت الشركة تتبع طريقة المتوسط المتحرك (W A) تتم معالجة المخزون وفقا لمتوسط الأسعار.

الآراء المؤيدة لإعداد التقادير المالية وفقا لنموذج التكلفة التاريخية المعدلة:

1. يقدم نموذج التكلفة التاريخية المعدلة علاجا مناسبا لمشكلة التضخم حيث يتم إمداد الإدارة بتقدير كمي و موضوعي لآثار التضخم على أنشطة الوحدة الاقتصادية.
2. يعد نموذج التكلفة التاريخية المعدلة علاجا مناسبا لتجنيب الوحدة الاقتصادية أخطاء القياس عن طريق تثبيت وحدة القياس، وتجعل القوائم المالية أكثر قدرة على المقارنة الزمانية والمكانية فيما بين الوحدات الاقتصادية بشكل عام.
3. يسمح استخدام نموذج التكلفة التاريخية المعدلة بإجراء التعديلات على القوائم المالية بشكل مستقل وجنبا إلى جنب مع القوائم المالية التقليدية، ويعطي صورة صحيحة عن واقع التغيرات في الأسعار وآثارها على القوائم المالية.

الآراء المعارضة لإعداد التقارير المالية وفقا لنموذج التكلفة التاريخية المعدلة:

1. لا يقدم هذا النموذج علاجا حاسما لأوجه القصور في نموذج التكلفة التاريخية بسبب عدم معالجته لأخطاء التوقيت التي تنشأ من التغيرات في المستوى الخاص أو النسبي للأسعار، وبالتالي فهو لا يعالج كل جوانب القصور في طريقة التكلفة التاريخية.
2. عدم الاستفادة من المعلومات الناتجة عن تطبيق نموذج التكلفة التاريخية المعدلة بشكل عام حيث أن الاهتمام العملي لمستخدمي القوائم المالية يتركز حول دراسة حجم وتوقيت التدفقات النقدية كأساس لاتخاذ القرارات، كما أن المنافع المتوقعة من المعلومات التي يقدمها هذا النموذج قد لا يقابل التكاليف الإضافية اللازمة لاستخراجها، فضلا عما قد تسببه من خلط وسوء فهم لدى المستخدمين لها.

التغيرات في الأسعار الخاصة (محاسبة التكلفة الجارية):

ترتكز محاسبة التكلفة الجارية على فرضية أن التغير في أسعار بنود سلع معينة لا تتأثر بالتضخم العام فقط وإنما تتأثر بقوة سوقية خاصة تتعلق بالسلعة نفسها، وقد تكون أكبر أو أقل من التغير في المستوى العام في الأسعار، لذلك يستخدم أسلوب التغير في الأسعار الخاصة (التكلفة الجارية) لقياس هذا التغير، الأمر الذي يتطلب تعديل القيم التاريخية لعناصر الأصول غير النقدية بحيث تكون معبرة عن القيمة الجارية لها في تاريخ الميزانية.

أما الأصول النقدية فليس هناك حاجة إلى تعديلها باعتبارها تمثل نفس الأرقام الخاصة بها في تاريخ الميزانية.

إن التعبير عن الأرقام التاريخية للعناصر غير النقدية في هذه الحالة بأرقام أخرى جديدة سوف يعني تغيير أساس القياس نفسه من مبدأ التكلفة التاريخية إلى مبدأ التكلفة الجارية وذلك خلافا لمبدأ التكلفة التاريخية المعدلة الذي يقوم على مجرد تعديل الوحدات غير النقدية التاريخية إلى قوة شرائية ثابتة.

إن أحد أهم النتائج الرئيسية لاتباع نموذج القيم الجارية هو الاعتراف بمكاسب أو خسائر حيازة الأصول غير النقدية بمجرد حدوث تغيير في أسعارها الخاصة مما يعد مؤشرا لتقييم أداء الإدارة، لذلك فإنه من الضروري إجراء التعديلات اللازمة على كافة البنود غير النقدية.

ولما كان نموذج التكلفة الجارية كما أسلفنا يغير أساس القياس، فإن استخدامه أيضا بشكل مطلق دون الأخذ في الاعتبار أثر التغير في القوة الشرائية للنقود سيؤدي إلى أخطاء في القياس، وعليه فإن الأمر يتطلب أيضا استبعاد أثر هذا التغير من التغير في الأسعار الخاصة ويتم ذلك عن طريق استخدام الأسعار النسبية كأساس لتعديل القوائم المالية ويعرف هذا النموذج باسم نموذج التكلفة الجارية المعدلة والذي يتم فيه تحديد مكاسب أو خسائر الحيازة بعد استبعاد أثر التضخم أو الانكماش (التغير في المستوى العام للأسعار) وسنحاول فيما يلي مناقشة هذه الموضوعات، حيث نتناول أولا استخدام نموذج القيمة الجارية وفق مدخلين هما الاستبدالية وصافي القيمة البيعية من خلال المثال التالي:

مثال:

تكونت إحدى المنشآت برأس مال قدره 10000 دينار وفور مباشرة أعمالها قامت بشراء 700 وحدة بسعر 10 دينار للوحدة دفع منها مبلغ 5000 دينار نقدا والباقي على الحساب، باعت منها 600 وحدة بسعر 15 دينار للوحدة نقدا وكانت المصروفات المدفوعة 500 دينار وفيما يلي التغيرات في الأسعار العامة والخاصة.

	التكلفة الاستبدالية	صافي القيمة البيعية	الرقم القياسي للأسعار
أول العام	10	-	100
خلال العام	12	15	125
نهاية العام	14	16	160

المطلوب: إعداد القوائم المالية اللازمة حسب نموذج القيمة الجارية.

الحل:

أولاً: قائمة الدخل:

البيان	التكلفة التاريخية	القيمة الجارية	
		التكلفة الاستبدالية	صافي القيمة البيعية
الإيرادات	9000	9000	10600
تكلفة المبيعات	6000	7200	8600
مجمل الربح	3000	1800	2000
مصروفات	500	500	500
صافي الربح	2500	1300	1500
مكاسب الحيازة المحققة	-	1200	1200
مكاسب الحيازة الغير محققة	-	400	400
صافي الربح	2500	2900	3100

إرشادات الحل:

1- الإيرادات حسب التكلفة التاريخية أو التكلفة الاستبدالية = 600×15=9000

2- الإيرادات حسب مدخل صافي القيمة البيعية = 9000+ (16×100)= 10600

3- تكلفة المبيعات حسب تكلفة التاريخية =600×10=6000

4- تكلفة المبيعات حسب التكلفة الاستبدالية =600×12=7200

5- تكلفة المبيعات حسب صافي القيمة البيعية = 7200+ (14×100)=8600

6- مكاسب الحيازة المتحققة حسب التكلفة الاستبدالية وصافي القيمة البيعية =600 (12-10)=1200

7- مكاسب الحيازة غير متحققة حسب التكلفة الاستبدالية وصافي القيمة البيعية =100 (14-10)=400

ثانيا: قائمة المركز المالي

الأصول

البيان	نموذج التكلفة التاريخية	نموذج التكلفة الجارية	
		التكلفة الاستبدالية	صافي القيمة البيعية
النقدية	13500	13500	13500
المخزون	1000	1400	1600
إجمالي الأصول	14500	14900	15100

الخصوم

البيان	نموذج التكلفة التاريخية	نموذج التكلفة الجارية	
		التكلفة الاستبدالية	صافي القيمة البيعية
رأس المال	10000	10000	10000
الأرباح المرحلة المحققة	2500	2500	2700
الأرباح المرحلة غير المحققة	-	400	400

البيان	نموذج التكلفة التاريخية	نموذج التكلفة الجارية	
		التكلفة الاستبدالية	صافي القيمة البيعية
الدائنون	2000	2000	2000
إجمالي الخصوم	14500	14900	15100

إرشادات الحل:

- النقدية=10000 (رأس المال) +9000 (المبيعات)-5000 (المشتريات-500 (المصروفات)=13500
- الدائنون=المبلغ غير المدفوع من قيمة المشتريات وهو 2000
- المخزون=100وحدة مضروبة في السعر وهو 10، 14، 16

وحول النماذج المذكورة نورد فيما يلي خصائص وانتقادات استخدام كل من تلك النماذج:

النموذج	الخصائص	الانتقادات
1- نموذج التكلفة التاريخية	▪ فرض ثبات وحدة النقد (القياس) ▪ يعتمد على مبدأ التحقق المحاسبي. ▪ التكلفة التاريخية هي أساس التقويم	▪ الوقوع في أخطاء التوقيت بسبب دمج أو استبعاد دخل النشاط الجاري في علاقتها في الفترات المالية السابقة أو اللاحقة. ▪ الوقوع في أخطاء القياس نظرا لاستخدام وحدات نقد غير موحدة القيمة.
2-نموذج التكلفة الجارية	▪ التكلفة الاستبدالية (أسعار الشراء) هي أساس التقويم.	▪ الوقوع في أخطاء التوقيت بسبب احتساب أو دمج الدخل المتحقق عن

النموذج	الخصائص	الانتقادات
(أسلوب التكلفة الاستبدالية)	▪ فرض ثبات وحدة النقد (القياس). ▪ يعتمد ثبات مبدأ التحقق المحاسبي. ▪ الفصل بين دخل النشاط الجاري ومكاسب الحيازة.	فترات سابقة ضمن عناصر الدخل الجاري واستبعاد بعض عناصر الدخل المكتسب خلال الفترة الحالية إلى حين تحققه خلال الفترة القادمة. ▪ الوقوع في أخطاء القياس نظرا لاستخدام وحدات نقد غير موحدة القيمة.
3- نموذج التكلفة الجارية (أسلوب صافي القيمة البيعية)	▪ صافي القيمة البيعية (أسعار البيع) هي أساس التقويم. ▪ فرض ثبات وحدة النقد (القياس). ▪ عدم الاعتماد على مبدأ التحقق المحاسبي مما تنتفي معه أخطاء التوقيت حيث يتم الاعتراف بدخل النشاط بمجرد اكتسابه دون الانتظار حتى تتوفر شروط التحقق المحاسبي. ▪ الفصل بين دخل النشاط الجاري ومكاسب الحيازة.	▪ يحتوي على أخطاء القياس حيث لا يأخذ في الاعتبار ظاهرة التغير في المستوى العام للأسعار

نموذج القيمة الجارية المعدلة (الأسعار النسبية):

وهو النموذج الذي يأخذ في الاعتبار التغيرات الخاصة في الأسعار إلى جانب التغيرات في المستوى العام للأسعار، ومع استخدام النموذج وفق أسلوب التكلفة الاستبدالية المعدلة إذا طبقت أسعار الشراء، أو وفق أسلوب صافي القيمة البيعية إذا طبقت أسعار البيع.

مثال: باستخدام بيانات المثال السابق

المطلوب: إعداد القوائم المالية المقارنة وفقا لنموذج القيمة الجارية المعدلة

الحل:

أولا: قائمة الدخل

البيان	التكلفة التاريخية المعدلة	التكلفة الاستبدالية المعدلة	صافي القيمة البيعية المعدلة
الإيرادات	11520	11520	13120
تكلفة المبيعات	9600	9216	10616
مجمل الربح	1920	2304	2504
المصروفات	500	500	500
صافي الربح	1420	1804	2004
مكاسب حيازة محققة	-	384	384
مكاسب حيازة غير محققة	-	200	200
	1420	1220	1420

إرشادات حول كيفية تحديد الأرقام:

1- الإيرادات حسب نموذج التكلفة التاريخية المعدلة ونموذج التكلفة الاستبدالية =9000×160/ 125=11520

2- الإيرادات حسب نموذج صافي القيمة البيعية =11520+ (16×100)=13120

3- تكلفة المبيعات حسب نموذج التكلفة التاريخية المعدلة =6000×160/ 100=9600

4- تكلفة المبيعات حسب نموذج التكلفة الاستبدالية المعدلة =7200×160/ 125=9216

5- تكلفة المبيعات حسب نموذج صافي القيمة البيعية =9216+ (14×100)=10616

6- مكاسب الحيازة المحققة حسب التكلفة الاستبدالية وصافي القيمة البيعية المعدلة = (12×160/ 125-10×160/ 100)×600=384

7- مكاسب الحيازة غير المتحققة حسب التكلفة الاستبدالية وصافي القيمة البيعية المعدلة = (14-10×160/ 100)×100=200

ثانيا: مكاسب أو خسائر القوة الشرائية

البيان	أرقام غيرمعدلة	معامل التحويل	أرقام معدلة
صافي المركز النقدي أول المدة	10000	160/ 100	16000
يضاف المتحصلات النقدية خلال الفترة	9000	160/ 125	11520
يطرح:المدفوعات النقدية خلال الفترة	7000		11200

البيان	أرقام غير معدلة	معامل التحويل	أرقام معدلة
مشتريات مصروفات	500	100 /160 160 /160	500
صافي المركز النقدي آخر الفترة	11500		15820
			11500
			خسارة4320

ثالثا: قائمة المركز المالي

الأصول:

البيان	تكلفة تاريخية معدلة	تكلفة استبدالية معدلة	صافي القيمة البيعية المعدلة
النقدية	13500	13500	13500
المخزون	1600	1400	1600
إجمالي الأصول	15100	14900	15100

الخصوم:

البيان	تكلفة تاريخية معدلة	تكلفة استبدالية معدلة	صافي القيمة البيعية
رأس المال	16000	16000	16000
دائنون	2000	2000	2000
أرباح النشاط الجاري	1420	1220	1420
مكاسب حيازة متحققة	-	-	-

البيان	تكلفة تاريخية معدلة	تكلفة استبدالية معدلة	صافي القيمة البيعية
مكاسب حيازة غير متحققة	-	-	-
خسائر التغير في المستوى العام للأسعار	(4320)	(4320)	(4320)
	15100	14900	15100

إرشادات الحل:

المخزون =1000×160/ 100=1600، 100×14×160/ 100=1400

رأس المال =10000×160/ 100=16000، 100×16×160/ 160=1600

وحول النتائج السابقة يتبين أهم الخصائص التي تتميز بها النماذج المذكورة:

خصائص نموذج التكلفة التاريخية المعدلة:

1- التكلفة التاريخية هي أساس التقويم (القياس) المستخدم.

2- يعتمد على مبدأ التحقق المحاسبي كأساس لمقابلة الإيرادات بالمصروفات.

3- استخدام وحدة القوة الشرائية (النقد) كأساس للقياس.

وحيث أن هذا النموذج يقوم على أساس تعديل الأرقام المحاسبية بالتغير في المستوى العام للأسعار مما تنتقى معه مشكلة الأخطاء في القياس، إلا أنه لازال هناك مشكلة تتمثل في أخطاء التوقيت بسبب دمج النشاط الجاري مع مكاسب الحيازة الخاصة بالفترات السابقة والتي تتحقق خلال الفترة الحالية، كما يتم استبعاد مكاسب الحيازة الخاصة بالفترة الحالية والتي لم تتحقق بعد وتأجيل الاعتراف بها للفترات المقبلة.

خصائص نموذج التكلفة الاستبدالية المعدلة:

1- التكلفة الاستبدالية (أسعار الشراء) هي أساس التقويم (القياس) المستخدم.

2- يعتمد على مبدأ التحقق المحاسبي كأساس لمقابلة الإيرادات والمصروفات.

3- استخدام وحدة القوة الشرائية (النقد) كأساس للقياس.

4- الفصل بين دخل النشاط الجاري وبين مكاسب أو خسائر الحيازة.

ويعتبر هذا النموذج خطوة متقدمة على طريق تجنب أخطاء القياس، إلا أنه لازال يحتوي على بعض أخطاء التوقيت بسبب اعتماده على مبدأ التحقق المحاسبي والمتمثلة في استبعاد الاعتراف ببعض عناصر النشاط الجاري خلال الفترة الحالية وتأجيل الاعتراف بها للفترات التالية، كما يتم احتساب بعض عناصر النشاط الجاري الخاصة بالفترات السابقة نظرا لتحققها خلال الفترة الحالية.

خصائص نموذج صافي القيمة البيعية المعدلة:

1- صافي القيمة البيعية (أسعار البيع) هي أساس التقويم (القياس) المستخدم.

2- عدم الاعتماد على مبدأ التحقق المحاسبي في تحديد الدخل المحاسبي.

3- استخدام وحدة القوة الشرائية (النقد) كأساس للقياس.

4- الفصل بين دخل النشاط الجاري وبين مكاسب أو خسائر الحيازة.

ويعتبر هذا النموذج خطوة أكثر تقدما على طريق تجنب أخطاء القياس وأخطاء التوقيت مما يعد أكثر اقترابا من النموذج الاقتصادي حيث يتم الاعتراف بالتغيرات على المستويات الثلاث (المستوى العام للأسعار)، (المستوى الخاص للأسعار)، (المستوى النسبي للأسعار)، هذا على الرغم من المزايا النظرية لهذا النموذج، إلا أنه يثير مشاكل تطبيقية يتمثل بعضها في صعوبة الحصول على أسعار البيع على أساس موضوعي للعديد من عناصر الأصول بصورة منتظمة، مما يفسر التأييد الكبير الذي يلقاه نموذج التكلفة الاستبدالية المعدلة.

الفصل السابع

محاسبة الموارد البشرية

تمهيد.

أولاً: طبيعة المحاسبة عن الموارد البشرية وافتراضاتها.

ثانياً: أهمية الموارد البشرية.

ثالثاً: طرق تقييم الموارد البشرية.

رابعاً: تأجير الموارد البشرية.

خامساً: نماذج القياس المحاسبي للموارد البشرية.

تمهيد:

تعتبر المحاسبة عن الموارد البشرية أحد الإتجاهات الحديثة لقياس تكلفة تلك الموارد لغرض الوصول إلى مجموعة من الحقائق حول ما تتحمله المنشأة من تكاليف، فالمنشأة تتحمل العديد من أوجه التكاليف سواء أكانت تكاليف مبررة أو غير مبررة، فهذه التكاليف وإن كان من الصعب قياسها ومتابعتها بدقة فإنه ينفق عليها مبالغ مالية طائلة على أمل أن تظهر نتائجها على المدى البعيد، لذلك كان لزاماً التفكير بآلية التفاعل مع هذا المورد البشـري كأصل من أصولها من خلال حساب تكلفة وعائد الموارد البشريـة ووضع الموازنات الخاصة بها وتدور الفكرة الأساسية لمحاسبة الموارد البشرية حول حجم الإنفاق على تنمية الموارد البشرية وتكوينها باعتباره إنفاقاً استثماريا، ويشكل عاملاً مهماً يؤثر في نجاح المنظمة على المدى القصير ويعزز قدرتها على البقاء والاستمرار على المدى الطويل، لذلك يأتي هذا الفصل لمناقشة وتحليل الموضوعات التالية:

1. **طبيعة المحاسبة عن الموارد البشرية وافتراضاتها.**
2. **أهمية الموارد البشرية.**
3. **طرق تقييم الموارد البشرية.**
4. **تأجير الموارد البشرية.**
5. **نماذج القياس المحاسبي للموارد البشرية.**

1. طبيعة المحاسبة عن الموارد البشرية وإفتراضاتها:

بدأ مفهوم المحاسبة عن الموارد البشرية ومبررات إستخدامها في الآونة الأخيرة يحوز على إهتمام العديد من الباحثين حيث إهتمت الأبحاث والدراسات بتحديد مفهوم محاسبة الموارد البشرية، و تم تطوير إستخدام المفهوم على مستوى المنظمة لغرض الوصول لمجموعة من

الحقائق عن ذلك النوع من المحاسبة ولفهم طبيعة هذا الموضوع نتعرض فيما يلي أولاً إلى بعض التعاريف الخاصة بمحاسبة الموارد البشرية.

تعريف المحاسبة عن الموارد البشرية:

عرفت المحاسبة عن الموارد البشرية بأنها تشتمل على ذلك النوع من أصول المشروع الممثل في ولاء جمهور المستهلكين وحملة الأسهم، وكذلك في ولاء الموردين، بالإضافة إلى سمعة المشروع في المجتمع المالي، وسمعته في البيئة التي توجد فيها مصانعه ومكاتبه، ولقد عرفها فلامهولز فقال: تعتبر المحاسبة عن الموارد البشرية وسيلة لقياس التكاليف التي تحدث في المشروع أو المشروعات الأخرى نتيجة لإختيار الأصول البشرية وتدريبها وتنميتها، كما يتضمن أيضاً القياس الإقتصادي لقيمة الموارد البشرية للمشروع، أما لجنة المحاسبة عن الموارد البشرية المنبثقة عن جمعية المحاسبة الأمريكية AAA فقد عرفتها بأنها " عملية تحديد البيانات الخاصة بالموارد البشرية وقياسها وتوصيل هذه البيانات إلى متخذي القرارات "، كما عُرفت على أنها "عملية تقدير القيمة المالية للموارد البشرية أفراد وجماعات في المنظمات والمجتمع ومتابعة التغييرات التي تطرأ على قيمتها مع الوقت "وعرفت على أنها الحقل" الذي يستخدم مفهوم الموارد البشرية كموجودات تحدد تكلفة الاستثمار فيها وتكلفة النفاذ ذات الصلة وتقدر وتراقب وتقارن تلك التكلفة مع القيمة الإقتصادية للتنظيم البشري في المنظمة"، وعرفت بشكل أكثر شمولية بأنها "قياس التكاليف المتحققة من قبل المنظمات عن إستقطاب وإختيار وإستئجار وتدريب وتنمية الأصول البشرية".

يظهر من التعاريف السابقة بأن الفكرة الأساسية لمحاسبة الموارد البشرية تدور حول فكرة القيمة الإقتصادية للموارد البشرية في المنظمة والتي يجب متابعتها وقياسها، كما أن الإنفاق

على الموارد البشرية يمثل إستثمار طويل الأجل يحتاج إلى رسملة وإطفاء حسب العمر الإنتاجي للموارد البشرية.

وبناء على ما سبق فإن المحاسبة عن الموارد البشرية يستلزم توفر مجموعة من المقومات أهمها:

- توفير إطار يساعد على إتخاذ القرارات الخاصة بالموارد البشرية.
- تقديم المعلومات الكمية المتعلقة بالتكلفة والقيمة الخاصة بالموارد البشرية.
- تطويع نماذج قياس التكاليف المحاسبية في مجال الموارد البشرية.
- تحفيز الإدارة على الاهتمام بمفهوم العنصر البشري (كرأس مال) عند إتخاذ القرارات الخاصة بالموارد البشرية.
- تحديد أثر محاسبة الموارد البشرية على سلوك العنصر البشري.

وبذلك فإن محاسبة الموارد البشرية تحاول الإجابة على السؤال الآتي:

هل يمكن إعتبار المورد البشري أصلاً من أصول المنظمة؟ وكيف يمكن التعامل معه محاسبياً؟

وللإجابة على هذا السؤال يتم التعرض إلى الإفتراضات الأساسية التي يقوم عليها مفهوم الموارد البشرية:

تستند محاسبة الموارد البشرية على الإفتراضات الآتية:

- تعتبر الموارد البشرية ذات قيمة إقتصادية مباشرة وغير مباشرة في المنظمة وتتمثل القيمة المباشرة بالجهد والوقت الذي تبذله الموارد البشرية لإنجاز الأعمال الموكلة إليها مباشرة، بينما تتمثل القيمة غير المباشرة في حسن إستخدامها لعناصر الإنتاج الأخرى " كرأس المال والمعدات والآلات) والمواد الأولية والأرض والطاقة.
- تتأثر قيمة الموارد البشرية بأسلوب إدارتها، حيث تتطور معارف الموارد البشرية في المنظمات التي تركز إدارتها على التدريب والتطوير مما ينعكس بنتائج إيجابية على مستوى

إنتاجية الموارد البشرية، بينما تتحدد وتتقيد تلك المعارف في المنظمات التي لا تعطي التدريب والتطوير إهتمام كاف.

- تعد المعلومات الخاصة بمحاسبة الموارد البشرية ضرورة لفاعلية وكفاءة إدارة المنظمة باعتبارها موردا لها. فمثل هذه المعلومة مفيدة في عمليات التخطيط لإختيار وتوظيف وتنمية وتعويض وصيانة الموارد البشرية، أي أن المعلومات التي تتضمنها محاسبة الموارد البشرية تشكل أداة تخطيط ورقابة لحركة الموارد البشرية من وإلى المنظمة.
- يتضمن توظيف الموارد البشرية تكلفة اقتصادية تتحملها المنظمة مقابل خدمات ومنافع تحصل عليها مستقبلاً، لذا يمكن ترجمة التكلفة والخدمة في صور موازنات نقدية وإظهارها في الكشوفات المالية.
- إعتبار المورد البشري أصلاً من أصول المنظمة يمكن إخضاعه إلى حد كبير لعملية الرسملة والإطفاء حسب العمر الإنتاجي لذلك المورد، كما يمكن تحديد أقساط الإندثار التي تتمثل بالصيانة والتدريب والتنمية وذلك على الرغم من أن هذا الافتراض يخضع للكثير من الجدل وخاصة حول إنطباق مفهوم الأصل على الموارد البشرية.

2. أهـميـة الموارد البـشـرية:

تعتمد المنشأة الحديثة في تحقيق أهدافها ونجاحها على العنصر البشري، فكفاية وفعالية وكفاءة العاملين تعد عاملاً أساسياً في تحقيق الإستخدام الكفء للاستثمارات المادية الضخمة في الصناعات الحديثة، بل قد تعد العامل الأهم في بعض المنشآت هذا من ناحية، و يتوقع الباحثون ميلاً متزايداً نحو الإستثمارات في الأصول البشرية والتكوين الرأسمالي البشري، ولتوضيح هذه الأهمية **نعرض فيما يلي بعض الأمثلة لمنشآت يلعب فيها الأصل البشري دوراً حاسماً**:

- شركات الأدوية.
- شركات البرمجيات الجاهزة والإلكترونيات عموماً.
- شركات التدقيق وتقديم الاستشارات المالية والفنية.
- شركات المحاماة وشركات الدراسات الهندسية.

كل هذه الشركات يلعب فيها التكوين الرأسمالي البشري وتطوير المهارات والكفاءات البشرية دوراً مهماً في نجاح تلك الشركات.

كما تزداد أهمية الأصول البشرية في بيئة الإنتاج الحديثة، بيئة تكنولوجيا المعلومات حيث تسعي المنشآت إلى اعتماد إستراتيجية إدارة الجودة الشاملة "Total Quality Management" وما يتبعها من سياسات فرعية مثل سياسة إنتاج خال من العيوب Zero Defect وسياسة في الوقت المناسب "Just In Time " شراءً وتخزيناً وإنتاجاً وتسليماً.

وهكذا فإن تجاهل تأصيل العنصر البشري يعد نقصاً وإهمالاً كبيراً يجعل من قائمة المركز المالي مجرد ميزان مراجعة متوازن لا أكثر ولا أقل بعيدا كل البعد عن الإفصاح عن أصول وقيمة المنشأة.

3. طرق تقييم الموارد البشرية ومناقشة الآراء التي تدور حولها:

لما كان هدف قياس قيمة الموارد البشرية يرتبط بأهم أهداف محاسبة الموارد البشرية فان الفكر المحاسبي لتلك الموارد يشير إلى رأيين هما:

- أن تعامل الأموال المستثمرة في أنشطة الموارد البشرية معاملة المصروفات الإيرادية وتحمل على حسابات النتيجة شأنها في ذلك شأن كافة المصروفات التي تسجل في الجانب المدين من حساب الأرباح والخسائر.

- الرأى الغالب يذهب إلى ضرورة التمييز بين المصروفات الإيرادية والنفقات الرأسمالية، بحيث يعامل الجزء الإيرادي منها كمصروف ويعامل الجزء الرأسمالي فيها كأصل.

ولمناقشة هذه القضية الأساسية فإن من المعلوم أن الأفراد في حد ذاتهم ليسوا أصولاً بالمعنى المتعارف عليه وإنما خدماتهم التي من المتوقع أن يقدموها للمنشأة توفر أصولاً للمنشأة، فالقضية إذا هي: هل يجب معاملة الإستثمارات في الموارد البشرية على أنها أصولاً للمنشأة ؟

لذلك فإنه من المناسب العودة لتعريف معنى الأصول في المنشاة بشكل عام:

عرف الأصل بأنه: أي مورد قابل للتحول أو التجزئة نتيجة عمليات التبادل أو التصنيع أو نقل ملكيته عن طريق الهبة ويدخل في ملكية المشروع.

- كما عرف بأنه يمثل الموارد الإقتصادية المملوكة للمشروع.
- كما عرف بأنه: قيمة المنافع الإقتصادية المتوقعة، كذلك الحقوق التي يحصل عليها المشروع نتيجة لعمليات جارية أو ماضية.
- وعرف أيضاً بأنه: يتمثل في الموارد الإقتصادية التي تخضع لرقابة الوحدة أو الموارد التي تتوقع الوحدة تحقيق رقابة عليها مستقبلاً.
- أما مجلس معايير المحاسبة الأمريكي فقد عرف الأصول بأنها: منافع إقتصادية متوقع الحصول عليها في المستقبل وأن الوحدة الإقتصادية قد إكتسبت حق الحصول على هذه المنافع أو السيطرة عليها نتيجة أحداث أو عمليات تمت في الماضي.

وحول ما سبق يمكن القول بأنه للاعتراف بالأصل يجب توفر ما يلي:

- القدرة على تقديم خدمات مستقبلية، فإذا لم يكن في الإمكان الحصول على خدمات مستقبلية من الأصل فإنه تنتفي عنه هذه الصفة.

وبالتطبيق على الموارد البشرية فإن هذه الصفة "الخدمات المستقبلية تنطبق على المورد البشري، باعتبار أن المورد هو مجمع للخدمات المتوقع الحصول عليها مستقبلاً، لأن معظم النفقات المتعلقة بالموارد البشرية من التدريب والاختيار وتوفير المناخ الملائم للعمل، تمثل تدفقات لتحسين المهارات والخبرات للقوى العاملة.

- أن يكون في الإمكان قياس تلك الخدمات المستقبلية بشكل مالي، فإن العنصر الذي يقدم خدمات مستقبلية لفترات مالية قادمة ولا يمكن قياسها مالياً لا يمكن إعتباره أصلاً، وهذا الأمر ينطبق أيضا على العنصر البشرى.
- ضرورة وجود أحداث جارية أو ماضية نشأت عن عمليات التبادل تسمح بتولد حق الحصول على الخدمات المستقبلية، وهو ما يعرف بتملك هذا العنصر.

وحول هذا الشرط نلاحظ أنه غير مطلق، لأن بعض الأصول قد تحصل عليها المنشأة نتيجة عمليات تحويلية وليس عمليات تبادلية، كالهبة مثلاً، أو الاكتشاف وليس نتيجة عملية إمتلاك ناتجة عن تحمل تكلفة، فالمهم هنا ليس الملكية فقط وإنما يمتد ذلك إلى ممارسة بعض أنواع الرقابة على خدمات الأصل، فالمشروع يمكنه ممارسة نوع من الرقابة على موارد البشرية، دون وجود أحداث جارية أو ماضية، وذلك عن طريق المحافظة على ولاء العمال في المشروع بتوفير ظروف عمل ومناخ اقتصادي واجتماعي جيد للعمال، حيث أن الأفراد المنظمين جيداً ذوي الولاء للمنشأة قد يشكلون أصلاً أكثر أهمية من رصيد أي مخزون مادي آخر وهو ما ينطبق على المورد البشري.

وفي نفس الإطار فإنه يمكن النظر إلى الأصل على أنه يمثل رصيداً مديناً قابل للترحيل إلى الفترة اللاحقة لإقفال الحسابات الختامية طبقاً للمبادئ المحاسبية على أساس أنه يمثل حق ملكية أو قيمة تم الحصول عليه، أو عبارة عن نفقة أوجدت حق ملكية أو من المحتمل أن

توجده مستقبلاً، وبالتالي فالأصل يعتبر مجمع للمنافع المتوقع الحصول عليها مستقبلا، **وعليه فإن الأصل يتميز بالخصائص التالية:**

- وجود حقوق محددة على منافع وخدمات مستقبلية.
- أن تكون هذه الحقوق مملوكة لشخص أو منظمة.
- أن تؤيد هذه الحقوق بمستندات قانونية.
- أن تكون المنافع الإقتصادية التي تتضمنها الأصول نتيجة أحداث وقعت في الماضي.

وبالمقارنة مع ما سبق نجد أن جزءاً كبيراً من خصائص الأصل يمكن أن تنطبق على الموارد البشرية، إذ أن المنافع المتحققة من إستخدام الموارد البشرية هي منافع مستقبلية، وتعود هذه المنافع بنتائج على المنظمة التي تمتلك الحق في الإستفادة من مواردها البشرية ،و يتمثل هذا الحق من خلال التعاقدات والالتزامات المحددة بين الفرد والمنظمة.

وفي مقابل الآراء السابقة هناك من يعارض إعتبار المورد البشري أصلاً من أصول المنظمة للأسباب الآتية:

- عدم إمكانية تملك الإنسان كاملاً حيث يقتصر حق المنظمة الشرعي في إمكانية تشغيل واستخدام طاقات ومهارات ومعارف الإنسان، لذا فلا يمكن إعتبار المورد أصلاً لعدم تحقق شرط الملكية التامة.
- صعوبة تحديد فترة الإستفادة من الموارد البشرية وبالتالي صعوبة رسملتها، وفي الغالب تتمنى المنظمة الاستفادة من المورد البشري لأطول فترة ممكنة، ولكن طول هذه الفترة أمر يخرج عن سيطرة المنظمة ذاتها.
- صعوبة تحديد أساس واضح ومناسب لمعاملة تلك الأصول وقياسها.
- استياء الموارد البشرية من معاملتها كأصول كبقية أصول المنظمة الأخرى.

وهنا يثور السؤال أيضا وهو ما يتعلق بوجهة النظر المحاسبية حول تحديد فترة إستهلاك الموارد البشرية كما في الأصول الأخرى والتي تستند إلى التقدير وخاصة في عالم تسوده المنافسة القوية وسرعة التغيير، فكما يمكن أن تستهلك الأدوات والمعدات فإنه أيضاً تستهلك قدرات وقابليات الإنسان مع التغيرات التكنولوجية وعدم وجود برامج تدريب وتطوير لهذه القدرات.

وتأسيساً على ذلك فإن الاتجاه نحو محاسبة الموارد البشرية يمكن أن تستخدم كوسيلة تخطيطية ورقابية لنشاطات إدارة الموارد البشرية إذا توفر نظام دقيق من المعلومات وأعتمد التقدير الدقيق للتكاليف والمنافع التي يمكن أن تترتب على إستخدام الموارد البشرية في المنظمة، **وعلى هذا الأساس فقد حددت جمعية المحاسبين الأمريكية ثلاثة أهداف رئيسة لمحاسبة الموارد البشرية هي:**

- **القياس**: أي تقدير لتكلفة وقيمة العنصر البشري باستخدام طرق ونماذج ومعايير موضوعية.
- **التطبيق**: تصميم النظام المحاسبي الملائم للإستفادة من المقاييس الموضوعة.
- **النتائج الإجتماعية**: تتضمن تحليل أثر محاسبة الموارد البشرية على المنظمات الإجتماعية و إتجاهات وسلوك العاملين.

وبناء على كل ما سبق والجدل المثار حول الموضوع يمكن القول بما يلي:

- أن العنصر البشري لا يمكن إهتلاكه وأن موضوع الملكية المطلقة للأصل ليس معياراً فاصلاً لاعتباره الشيء أصلاً، كما في حالة البيع ألتأجيري، إنما الشيء الهام هو أن الحد الفاصل لإعتبار التكلفة أصلاً أو مصروفاً هو الخدمات المستقبلية المتوقع تقديمها.

- أن عدم التأكد بالنسبة لتحقيق الخدمات المستقبلية من الموارد البشرية، نشير بان الأفراد لديهم الحرية في ترك العمل في الوقت الذي يرغبون فيه ولا بد للمحاسبة من الأخذ بمبدأ الحيطة والحذر وبالتالي فأن تطبيق ذلك بحذافيره غير ممكن، إذ يوجد أكثر من شيء يعتبر أصلاً، على الرغم من وجود درجة عالية من عدم التأكد كالشهرة.
- بالنسبة لمبدأ الحيطة والحذر فإن تطبيقه وبشكل جامد أمر غير مرغوب فيه، إذ أنه يؤدي إلى تشويه القوائم المالية (الدخل، المركز المالي) حيث يمكن لإدارة المنشأة وفي سبيل زيادة رقم صافي الدخل أن تعمل على ارتكاب مخالفات قد تضر بمصلحة المنشأة مستقبلاً.

كما نشير هنا أيضا إلى أن تشويه رقم صافي الدخل قد يحدث أيضاً نتيجة رسملة الاستثمارات في الموارد البشرية، حيث أن النفقات التي تتحملها المنشأة في سبيل الحصول على الموارد البشرية أو للحصول على حق المعرفة الفنية أو في سبيل اجتذاب المستهلكين أو الحصول على العلامات التجارية المشهورة، كل هذه النفقات قد تكون كبيرة جداً، ويمكن أن تزيد أو تنقص في الأجل القصير غالباً حسب الرغبة مما تؤدي إلى إحداث تأثير كبير على المكاسب التي تحققها المنشأة.

وبناءً على ما تقدم فإن محاسبة الموارد البشرية تستهدف توفير المعلومات الكمية التي تساعد المنظمة في الوقوف على تكلفة ومنافع مواردها البشرية مما يساعد في اتخاذ القرارات الخاصة بها من حيث النفقات التي يجب تخصيصها للمحافظة على قوة عمل مستقرة، وبالتالي يظهر هدف تطوير نماذج لقياس هذه التكلفة والمنفعة المتوقعة منها لصياغة إطار مناسب لمحاسبة الموارد البشرية، على الرغم من ظهور وجهات نظر متباينة حوله والتي نوردها كما يأتي:

وجهات النظر المؤيدة وتتمثل في الآتي:

- تقدم محاسبة الموارد البشرية معلومات هامة وموثوق بها للجهات ذات العلاقة داخل المنظمة وللجهات الخارجية وخاصة أجهزة الرقابة الحكومية.
- تساعد المنظمة في وضع خطط برامجها التدريبية والاجتماعية.
- تساهم في تغير النظرة إلى الموارد البشرية من كونها تكلفة إلى أصل يمكن أن يتضمن منافع وخدمات مستقبلية على الأقل.
- تساهم في تطوير النمط القيادي الإداري المهتم بتنمية وتطوير موارد المنظمة البشرية.
- تطور نظرة المديرين إلى أن أهمية تقويم الأداء، كما تركز اهتمامها للنظر في أهمية النتائج المستقبلية وعلى المدى البعيد.
- يمكن أن تحقق مزايا تخطيطية ورقابية بتخفيضها تكاليف دوران العمل.
- تساعد في تحقيق الاستخدام الأمثل للموارد البشرية عن طريق اتخاذ قرارات أكثر موضوعية في الاختيار والتعيين والتدريب والتوجيه والصيانة.

وجهات النظر المعارضة وتثمتل في الآتي:

- أن محاسبة الموارد البشرية تساعد الإدارة على مزيد من الإستغلال لجهود الأفراد العاملين، حيث أن محاسبة الأصول تتضمن العمل على إستهلاك الأصل بأكفأ طريق ممكن فاستخدام هذه النقطة قد يبرر للإدارة إستخدام أساليب غير مشروعة في استغلال – وليس استثمار – جهود العاملين في المنظمة.
- أن عملية جمع وعرض وتحليل البيانات المتعلقة بالموارد البشرية تعد عملية صعبة و معقدة وذلك لكثرة المتغيرات التي تتناولها هذه البيانات وبالذات المتغيرات الإنسانية (السلوك، الدوافع، الرضا) التي يصعب قياسها بشكل دقيق.

- صعوبة التعامل مع قيمة الأصول الإنسانية وقياسها بشكل دقيق وإدراجها في الميزانية، ذلك أنها عرضة للتغيير وتخضع لتأثيرات بيئية عامة قد تؤثر في تخفيض قيمتها وبشكل مستمر مما يصعب متابعتها.
- عدم موازنة المنافع المحصلة من إستخدام محاسبة الموارد البشرية مع التكلفة المصروفة على جمع البيانات وإعداد الجداول والموازنات.
- من الصعوبة الإفصاح للأفراد العاملين في المنظمة بأنهم يعاملون كالأصول الأخرى، حيث أن مثل هذا الإفصاح يخلق رد فعل سلبي الذي ينعكس بنتائج سلبية، قد لا توازي الفائدة المتحققة من إستخدام الموارد البشرية.

وبناءً على ما سبق يمكن القول بأن تطبيق محاسبة الموارد البشرية تشوبه إيجابيات وسلبيات مما يتطلب من المنظمة ضرورة إجراء المقارنة بين السلبيات والإيجابيات و من النواحي المحاسبية والإدارية والإنسانية قبل إستخدام محاسبة الموارد البشرية. فقد تكون التكاليف المترتبة على إستخدام أقل بكثير من المنافع المتحققة وهذا ما يقود إلى زيادة تكاليف الموارد البشرية في المنظمة، ويبرر البعض ذلك أيضاً بأن المنظمة لا تتمتع بحق الملكية القانونية على عامليها طالما أن عقود التوظيف تنشئ لهم الخدمة في منظماتهم بإرادتهم، فالحق الوحيد الذي تملكه المنظمة في هذا المجال هو الحق الوظيفي، أي إلتزامات الوظيفة التي تم الإتفاق عليها في العقد.

كما أن إنعدام سوق متخصص لتبادل الموارد البشرية يكون من الصعب قياس قيمة الموارد البشرية قياساً موضوعياً نتيجة لحالة عدم التأكد المحيط بمستقبل المنظمة، لذا يكون من الصعب قياس المنافع أو الخدمات المستقبلية المحتملة للموارد البشرية وتبرير رسملتها أو معدلات هذه الرسملة.

ويمكن أن نلخص ما سبق بأن هناك سببان رئيسيان لإعتبار الاستثمار في الموارد البشـرية أصولاً:

الأول: ضرورة أن تكون المعلومات عن هذه الاستثمارات واضحة في القوائم المالية انسجاما مع مبدأ الإفصاح لمساعدة مستخدمي القوائم المالية في تقدير القيمة الكلية للمنشأة.

الثاني: أن الاستثمار في الموارد البشرية يفي بالمتطلبات اللازمة المرتبطة بتعريف الأصل محاسبياً.

كما أنه للتفرقة بين الأصل والمصروف فإنه يجب النظر إلى معيار الخدمات المتوقعة من النفقة في المستقبل، فالنفقة يجب أن تعالج كمصروف في الفترة التي تتحقق فيها منافعها، ومن ثم فإذا كانت منافع النفقة تتعلق أو تفيد عدة سنوات فإنها يجب أن تعالج كأصل، وبالتالي يجب أن ترسمل، وتعتبر أصلاً من أصول المنشأة.

هذا وبعد أن تتم رسملة النفقات على الموارد البشرية واعتبارها أصولاً تكون الخطوة التالية وهي قياس النسبة من قيمة الأصل التي سوف تستهلك خلال الفترة المحاسبية، وذلك لمقابلة ما قد يستهلك من خدمات نتيجة استنفاذ العوامل المكونة لهذا الأصل.

مع مراعاة أن تلك الأصول إما أن تكون لها مدة خدمة تعادل فترة بقاء الشخص في تلك الخدمة أو تكون مدة خدماتها تعادل مدة بقاء الفرد في وظيفة معينة في المنشأة أو أن مدة خدماتها تكون مرتبطة بمدة بقاء التكنولوجيا التي يجيدونها " بمعنى إذا صدرت تكنولوجيا جديدة لا يعرفونها فإن قيمتهم كأصل بشري تستنفد بالكامل.

4. نماذج القياس المحاسبي للموارد البشرية:

على الرغم من وجود الموارد البشرية في الحياة العملية بشكل مادي وملموس إلا أن وجهات النظر اختلفت في التعبير عنها وما إذا يمكن إدراجها ضمن القوائم المالية عند إعدادها، لذلك نتناول في هذا الموضوع بعض النماذج المستخدمة لقياس الموارد البشرية:

أ. النماذج التي تعتمد على التكلفة:

إن تعبير تكلفة الموارد البشرية مشتق من المفهوم العام للتكلفة ويقصد به: التكلفة التي تتحملها المنشأة في سبيل الحصول على المورد أو استبداله، وتكلفة الموارد البشرية كغيرها من التكاليف تشتمل على المكونات: المصروفات والأصل ويمكن أن تكون تكلفة مدفوعة "أو تكلفة الفرصة" كما يمكن أن تكون مباشرة أو غير مباشرة، وهذه التكلفة تأخذ مدخلين هما التكلفة التاريخية أو التكلفة الجارية.

- **مدخل التكلفة التاريخية:**

وتعرف بأنها التضحية التي تتحملها المنشأة في سبيل الحصول على البشر وتنميتهم، وتعامل الموارد البشرية وفق هذه الطريقة كالأصول الأخرى المادية، حيث تقسم تكلفة الموارد البشرية إلى قسمين، "قسم يعامل كمصروفات جارية والقسم الآخر يعامل كمصروفات رأسمالية وتشتمل على المصاريف التي تؤدي إلى زيادة المنافع المستقبلية كنفقات التدريب والإختبار والتعيين والتنمية والتي يتم إطفائها على مدى العمر الإنتاجي للأصل، ويتمثل الجزء المستنفذ من هذه التكلفة بقسط الإطفاء السنوي، أما الجزء غير المستنفذ فيتمثل بالجزء المتبقي من التكلفة الأصلية التي تظهر في الميزانية العمومية مطروحاً منها الجزء المستنفذ، وتتم وفق هذه الطريقة رسملة مكونات تلك الموارد والمتمثلة في تكاليف الإستقطاب وتكاليف الإختيار وتكاليف الإعارة، مع مراعاة إجراء تحديث مستمر للأساس المطبق في إطفاء تكلفة تلك الموارد وذلك من خلال:

- حصر التغيرات المادية المهمة التي تطرأ على الأفراد كالتدهور الصحي وخلافه.
- حصر التغيرات في متطلبات العمل والمواقع الوظيفية التي قد تؤدي إلى تقادم أو إطفاء الجزء المتبقي من تكلفتهم أو شطبها حسب الوضع الجديد.
- حصر تنقلات الأفراد بين الأقسام، الأمر الذي يستدعي إعادة تجميع أرصدة هذه الأصول لأغراض إعادة النظر في المحاسبة عليها.
- حصر الإستقالات أو ترك العمل التي يجب أن تسجل كخسائر تستقطع من الأرصدة المستنفدة أو التي لم يتم إطفائها.

ورغم سهولة طريقة التكلفة التاريخية وإمكانيات تطبيقها، إلا أنه يؤخذ عليها عدم مراعاتها التغيرات في الأسعار وقت التضخم وتفاوت القيمة الإقتصادية للموارد البشرية.

هذا وتتمثل المكونات الأساسية لاحتساب التكلفة وفق المنهج المذكور من خلال إحتساب تكلفة الحصول على المورد البشر وهي تتضمن التضحية التي تتحملها المؤسسة في سبيل الحصول على من سيشغل مركزاً معيناً، وتشمل مجموعة من التكاليف المباشرة كتكاليف الإستقطاب، والاختيار والتعيين والتوظيف، وكذلك مجموعة من التكاليف غير المباشرة، كتكاليف الترقية والندب.......، إلخ.

ثم تكلفة التعلم وهي تتضمن التضحية التي تتحملها في سبيل تدريب الفرد ووضعه في مستوى الأداء العادي المتوقع من الفرد عند قيامه بوظيفة معينة وتشمل تكاليف برامج التدريب الرسمي والتوجيه وتكاليف التدريب أثناء العمل.

ثم تأتي تكلفة ترك العمل وهي التكلفة التي تتحملها المنظمة عندما يقوم شخص معين بترك العمل سواء بالاستقالة أو الوفاة أو الإصابة التي تقعده عن العمل.

ويمكن أن تكون هذه التكاليف مباشرة وغير مباشرة، فالرواتب والأجور التي يتقاضاها الشخص خلال فترة التدريب وكذلك الزمن الذي يقضيه المتدرب يعتبر تكلفة مباشرة، أما تكلفة الإنتاجية الضائعة خلال فترة التدريب التي تتمثل في تأثير المتدرب في أداء العاملين الآخرين، فهي من التكاليف غير المباشرة.

- **مدخل التكلفة الجارية:**

يعتمد هذا المدخل على القيام برسملة التكاليف وفقاً للأسعار الجارية وتأخذ في الاعتبار التغيرات في الأرقام القياسية للأسعار حيث يتم إحتساب تكلفة الأصول طويلة الأمد على أساس المتوقع إنفاقه في المستقبل بصرف النظر عن التكاليف الفعلية، هذا ويصعب إستخدام هذه الطريقة كونها تتعامل مع المستقبل وتتضمن عنصر عدم التأكد. وتظهر صعوبتها في حساب تكلفة الموارد البشرية كونها تخضع للكثير من التغيرات الداخلية والخارجية.

- **مدخل تكلفة الفرصة البديلة:**

يستند هذا المدخل على أساس مفهوم الميزة التنافسية التي تشير إلى ان المديرين في المنظمة يتنافسون بينهم من أجل الحصول على الفرد ذو المهارة النادرة، فالمدير الذي ينجح في الحصول على ذلك الفرد يمكن أن يحصل على زيادة في الأرباح عن طريق الخدمات التي يقدمها هذا الفرد، حيث أن ما يدفعه المدير للحصول على فرد ذو مهارة عالية (مثلا حوافز العمل) يمثل تكلفة الفرصة البديلة لذلك المورد البشري، وهي تدخل في حساب معدل العائد على الإستثمار المتوقع من الفرد، وبالتالي فإن هذه الطريقة تؤدي إلى التخصيص الأمثل للأفراد في المنظمة وتوفر أساس كمي لتخطيط وتقييم الأصول البشرية في المنظمة.

ب. النماذج التي تعتمد على القيمة:

تستند هذه النماذج على مفهومين مختلفين للقيمة الاقتصادية للموارد البشرية كما يلي:

الأول: أنها تعبر عن الفائدة من مورد معين، أي تعبر عن المنفعة وتسمى قيمة الاستعمال.

الثاني: أنها تعبر عن القدرة على شراء السلع الكامنة في هذا المورد، أي تعبر عن القوة الشرائية وتسمى قيمة التبادل.

وفي هذا الشأن فإن النظريات الإقتصادية تحدد قيمة الشيء (الأصل)بمقدار قدرته على تقديم منافع أو خدمات إقتصادية في المستقبل، وقد أشار إلى ذلك الإقتصاديون، فمثلاُ لودفنج مؤسيس قال " كل من يريد أن يوجد نظرية للقيمة أو السعر عليه أن يفكر أولاً في المنفعة " أما إيرفج فيشر فقال " لا شك في أن مشتري أي أصل رأسمالي يقوم بتقويم هذا الشيء على أساس الخدمات التي سيحصل عليها منه، وأنه سيدفع السعر الذي يمثل الحد الأدنى الذي يتعادل مع خدماته المتوقعة، أو بمعنى آخر القيمة الحالية أو المخصومة لهذا الأصل.

وإذا كان الأصل غير قادر على تقديم خدمات إقتصادية في المستقبل فإنه يصبح عديم القيمة وعليه يمكن القول بأن قيمة الأًصل هي القيمة الحالية للخدمات المتوقعة في المستقبل.

وفيما يلي أهم النماذج المستخدمة في هذا الخصوص:

أ. **نموذج الشهرة غير المشتراة لهرمانسون Hermanson:** اعتبر هرمانسون أن قيمة الموارد البشرية لمنظمة ما يمكن أن تقدر برسملة الإيرادات التي تزيد على الإيرادات العادية للصناعة أو لمجموعة الشركات التي تشكل الوحدة جزءاً منها.

ويسمي هرمانسون الطريقة " بنموذج الشهرة غير المشتراة "، فعلى سبيل المثال، إذا كان معدل العائد على الأصول المملوكة في صناعة معينة خلال الخمس سنوات الماضية 12

٪، وأن الشركة هنا قد حققت عائداً قيمته " 15 ٪ " على أصولها الممتلكة البالغة 8000000 دينار فإن الربح غير العادي (الشهرة) يكون كالآتي:

1200.000 – 960.000 = 240000 دينار.

وحول هذا النموذج يلاحظ ما يلي:

- يعتمد على بيانات تاريخية وهذا يحد من إستخدامه للتنبؤ.
- يفترض النموذج أن الموارد البشرية تمثل كل الأصول " غير الممتلكة " وبالتالي لم يترك مجالاً للأصول غير الممتلكة الأخرى أو مجالاً للأسس المختلفة المعتمدة لبيان الأصول المملوكة وفقاً لسجلات الشركة " المنظمة ".
- يفترض هذا النموذج ضمناً قيمة صفرية للموارد البشرية في الشركات الأخرى المنافسة، لأن أي قيمة إيجابية تتطلب إيرادات فوق المعدل الوسطي.

ب. نموذج الدخل للف وسشوارتز:

يستند هذا النموذج على المفهوم الاقتصادي لرأس المال الإنساني في البيانات المالية حيث أن رأس المال يتمثل في كونه مصدراً لتدفق الدخل وأن قيمته ثروته هي القيمة الحالية للدخول المستقبلية المخصومة بمعدل خصم معين للمالك لهذا المورد.

ويعتبر هذا النموذج مفيداً في إجماليات الإحصاءات الوطنية وفي تقدير ديناميكية رأس المال وأنه يزود مستخدمي البيانات المالية بمعلومات قابلة للتقويم حول التغيرات في القوى العاملة للمنظمة.

ج. نموذج القيمة الإقتصادية لبرومت وفلامهولتز وبايل:

اقترح برومت وزملاؤه مقاييس متعددة للموارد البشرية متضمنة مفهوم القيمة الاقتصادية التي تتضمن التنبؤ بالإيرادات المستقبلية، وخصم تلك الإيرادات وتوزيع

هذا المبلغ نسبياً على جميع الأصول ومنها الموارد البشرية، ويلاحظ على هذا النموذج أنه يضع الموارد البشرية مع الموارد الأخرى في نفس مستوى مساهمتها في الإيرادات.

د. **نموذج تقويم المكافآت المستقلة لفلامهولتز:**

ينظر هذا النموذج إلى حركة الأفراد من خلال أدوارهم المختلفة أو مناصبهم في المنظمة باعتبار ذلك عملية مستقلة تعتمد على الوظائف السابقة أو حالات الخدمة التي يقوم بها الفرد في المنظمة ولتيطبق هذا النموذج عملياً يستلزم الأمر التعرف على مجموعة من المستويات الوظيفية التي يمكن أن يشغلها الفرد في المنظمة ووصفها وتحديد قيمة كل منها ومدة الثبات المتوقعة لكل مستوى فيها.

ه. **نموذج محددات قيمة الفرد لفلامهولتز:**

يعتمد هذا النموذج على المتغيرات الأساسية التي تحدد قيمة كل فرد في المنظمة والعلاقات بين هذه المتغيرات وذلك من خلال ترجمة تلك المحددات في صورة نقدية.

و. **نموذج الأبعاد الخمسة لمايرز وفلوز:**

يقوم هذا النموذج على أساس تقدير قيمة مدخلات القوى العاملة اللازمة لتحسين كفاءة العمل، ويتم تقدير تلك الأبعاد من خلال التقييم الشخصي للعاملين ووفقاً لما يعرف بدولره الوضع الجسماني للعامل كما يلي:

$$\text{الوضع الجسماني القياسي} = \frac{\text{علامة الوضع الجسماني الموازنة}}{\text{الوزن الجسماني}}$$

الوضع الجسماني المدولر = الوضع الجسماني القياسي × المدفوعات السنوية.

وتحدد علامات الوضع الجسماني كنقطة تعادل بين ترك العمل والدخول للعمل ثم توزن تلك العلامات إعتماداً على أوضاع العامل لتحديد الوضع الجسماني وثباته ويحدد الوضع

الجسماني المدولر بضرب الرواتب السنوية في علامات الوضع الجسماني للفرد أو بوضع القياس لمجموعة من الأفراد.

ز. **نموذج المنافع الصافية المعادلة لظروف التأكد المحسومة لأوغان:**

يعتمد هذا النموذج على أساس تقدير واضح لتكلفة الموارد البشرية يأخذ في الإعتبار مراعاة جانبي التكلفة و المنفعة لقيمة الموارد البشرية في المنظمة، ولهذا النموذج ميزة تتمثل في إمكانية استخدامه في منظمات الأعمال التي تحدد مساهمات أو ودائع العاملين بسهولة كما في حالة موظفي البيع، والخبراء وحالات أخرى التي يعتمد تحديد العوائد فيها على بيانات للوقت الذي يقضيه هؤلاء مع الزبائن أو العملاء.

5- متطلبات إطار مقترح لنموذج محاسبة الموارد البشرية:

يتضح مما تقدم بأن محاسبة الموارد البشرية وبالرغم من أهميتها لا تزال تعاني الكثير من القصور في جوانب حساب تكلفة وعائد الموارد البشرية، وتعزى أسباب هذا القصور إلى عدم تكامل مفهوم الموارد البشرية فضلاً عن تطبيقه في منظمات متباينة الخصائص وعدم اعتماد معيار موحد للقياس، لذلك وإستمراراً للجهود البحثية في هذا المجال أقترح بعض الباحثين نموذجاً جديداً قد يصلح كمقترح لمحاسبة الموارد البشرية، ولكنه بحاجة إلى إجراء اختبارات ميدانية دقيقة من خلال القيام بالخطوات التالية:

- دراسة نشاط المنظمة والتعرف على طبيعة الإنفاق فيها، والعمل على فصل النفقات الخاصة بالموارد البشرية وتطويرها وتدريبها وصيانتها بشكل مستقل عن النفقات الأخرى.

- تقسيم النفقات الخاصة بالموارد البشرية إلى إيرادية ومؤجلة.
- تحديد مصروفات الإطفاء لتكلفة الموارد البشرية.
- قيد مصروفات الإطفاء كمصروفات جارية في حساب الأرباح والخسائر.
- إظهار الموارد البشرية كبند مستقل ضمن الموجودات الثابتة في الميزانية العمومية مع ملاحظة التغير في قيمة تلك الموجودات وبشكل معاكس للموجودات الأخرى، حيث أن قيمة الموارد البشرية تزداد مع مرور الوقت وفقاً لمنحنى الخبرة والتعلم.

وفي ضوء ما سبق يمكن صياغة نموذج المحاسبة عن الموارد البشرية يأخذ في الاعتبار تكلفة تلك الموارد والمتمثلة في التكاليف الجارية التي تشتمل على نفقات الرواتب والأجور والحوافز والمكافآت والتكاليف المؤجلة التي تشتمل على تكاليف التدريب والتطوير والتأهيل والصيانة والإختيار والتعيين، وهي التكاليف التي تمتد أثارها إلى الفترات اللاحقة لإنفاقها والتي تستوجب في هذه الحالة رسملتها.

أما بالنسبة للقيمة الاقتصادية للموارد البشرية فمن الضروري تقييمها بإحدى الطرق التي تم ذكرها والتي تتناسب مع نوع الموارد البشرية الموجودة في المنظمة والمعلومات المتاحة عن أنشطتها.

فمجموع المصاريف التي يتم رسملتها يجب إطفائها على مدار الفترات التالية التي يتوقع الإستفادة منها، وهنا يمكن إستخدام طرق حساب الإطفاء حسب طريقة إستخدام المورد البشري مع الإستفادة من تخطيط المسار الوظيفي لتحديد الفترة المتوقعة للإستفادة

من ذلك المورد والمركز الوظيفي المرتبط بكل فترة منها، بحيث يتم فصل مجموع مبالغ الإطفاء إضافة إلى المصروفات الجارية الإيرادية التي تخص العنصر البشري في كشف الأرباح والخسائر لكل فترة مالية، إضافة إلى المبالغ المشطوبة من قيم الموارد البشرية التي تتمثل بالوفاة، التقاعد، الاستقالة ودوران العمل وبالتالي فإن القوائم المالية التي يشملها نموذج المحاسبة عن الموارد البشرية يشمل ما يلي:

- قائمة توضح بيان قيمة الإستثمار في الموارد البشرية والتي تتضمن قيمة المبالغ المستثمرة خلال الفترة الحالية كمصروفات رأسمالية.
- تقرير أو قائمة التغيرات في الإستثمار في الموارد البشرية، حيث تبين هذه القائمة رصيد الموارد البشرية في أول المدة المتواجدة في المنظمة والإضافات التي حدثت لهذا الرصيد خلال المدة نتيجة لعمليات رسملة الموارد البشرية.
- مقدار الانخفاض الحاصل في القيمة الكلية للموارد البشرية المتوافرة نتيجة عمليات الشطب والإطفاء.
- قائمة الدخل والمركز المالي بالصورة المحاسبية التقليدية إضافة إلى تضمينها بالمعلومات الخاصة بالموارد البشرية من تكلفة إيرادية وإطفاء وشطب والتي تقفل في قائمة الدخل أو تظهر كأرصدة في قائمة المركز المالي.

وبناء على ما سبق فإن تكلفة الموارد البشرية تقارن بقيمتها الحالية والمستقبلية، ويتم إستخدام نتائج المقارنة في تحديد القيمة التقريبية للموارد البشرية وجدوى الإستثمار فيها،

ونظراً لأن قيمة الموارد البشرية تتزايد مع مرور الزمن فإن الإستثمار فيها وعند أي نقطة زمنية يجب أن يظهر زيادة المنفعة على التكلفة الخاصة بها.

وحول ما تقدم يمكن القول بأن نتائج متابعة التكلفة الخاصة بالموارد البشرية التي ترد في قائمة كشف الدخل أو تظهر كأرصدة ضمن قائمة المركز المالي للمنظمة يمكن استخدامها كأدوات تخطيطية تساعد إدارة الموارد البشرية وإدارة المنظمة في توجيه الإستثمار في الموارد البشرية بشكل أفضل، لذا فإن إمتلاك المنظمة لمعلومات دقيقة وحديثة عن مواردها البشرية يمكنها من متابعة التغيرات التي تطرأ عليها لإغراض الإطفاء أو الشطب، الأمر الذي يتطلب توفر نظام خاص بالمعلومات عن تلك الموارد تستطيع من خلاله المنظمة متابعة عمليات التخطيط والرقابة والمتابعة اللازمة بشأنها.

الفصل الثامن

المحاسبة عن المسؤولية البيئية والاجتماعية

مقدمة.

أولاً: تطور المحاسبة الاجتماعية وأهميتها.

ثانياً: الإطار العام لقياس التكاليف والمنافع الاجتماعية.

ثالثاً: المحاسبة من التكاليف والالتزامات البيئية والاجتماعية والإفصاح عنها.

مقدمة:

تعتبر المحاسبة عن المسئولية البيئية والاجتماعية أحدث مراحل التطور في المنهج المحاسبي، ولقد نشأ هذا التطور نتيجة للازدياد المطرد في حجم وقدرات المنشآت الاقتصادية وبصفة خاصة الشركات المساهمة، فكثيراً من المنشآت الاقتصادية المعاصرة لها تأثيرات مالية وبيئية واجتماعية واسعة النطاق سواء من وجهة الاقتصاد الوطني أو من وجهة نظر الأطراف ذات المصلحة التي تتعامل مع تلك المنشآت بشكل مباشر او غير مباشر، فمن المعروف أن المنشأة الاقتصادية تؤثر في مصالح فئات عديدة من المجتمع لعل أهمها المستثمرين الحاليين والمرتقبين، وإدارة المنشأة، والمقرضين الحاليين والمرتقبين، والجهات الحكومية المختلفة، والعاملين فيها، والعملاء (المستهلكين)، والموردين وغيرهم.

ونظراً لاحتمالات تعارض مصالح هذه الفئات، فإن هناك اتجاها بوجوب الالتزام بوجهة النظر البيئية والاجتماعية، اي أن التقارير المحاسبية عن المسؤولية الاجتماعية يجب أن تسلك منهجاً شمولياً بحيث تغطي اتجاهات كافة فئات المجتمع، وعدم تغليب وجهة نظر معينة في إنتاج المعلومات على وجهة نظر فئات أخرى وبالتالي عدم إعطاء فئة معينة ميزة نسبية عن فئة اخرى، وذلك تجنبا لعدم التاثير في عدالة توزيع المنافع بين الفئات المكونة للمجتمع، وبذلك فإن على المحاسب أن يراعي النفع العام عند إعداد التقارير المالية ،الأمر الذي يتطلب الموازنة بين المنافع المحققة بالنسبة لفئة معينة مع الأضرار التي تتحملها فئة أو فئات أخرى وبحيث يكون الأثر النهائي في صالح المجتمع بكامله.

ان أول ما يتطلبه النفع العام هو التوسع في الإفصاح المحاسبي عن مجالات المحاسبة عن المسئولية البيئية والاجتماعية مما يتطلب نموذجاً محاسبياً مبنياً على أساس من القيم الاجتماعية

السائدة في الزمان والمكان وبما يحقق الاتجاه النفعي لكافة فئات المجتمع، الامر الذي يعزز دور المحاسبة باعتبارها نظاماً للمعلومات المحاسبية للمنشأة الاقتصادية.

وطبقاً لهذا الاتجاه يتم تفضيل بديل محاسبي على بديل آخر على أساس أثاره الاقتصادية وليس على أساس أثاره على مصالح فئة معينة من الفئات المستخدمة للتقارير المحاسبية، وبالتالي يتطلب الأمر أن يكون نموذج المحاسبة عن المسئولية البيئية والاجتماعية يحقق توسعاً في القياس والافصاح المحاسبي بحيث يمتد ليشمل الآثار التي تتعدى فيها أصحاب المصالح المباشرة في المنشأة الاقتصادية، الى الآثار الخارجية التي اصبحت تعرف باحتساب التكلفة الاجتماعية والعائد الاجتماعي.

كما ان المحاسبة عن المسئولية البيئية والاجتماعية لها جانب آخر وهو يختص بالعلاقة بين الحسابات على مستوى المنشأة الاقتصادية أو ما يعرف بالمحاسبة الجزئية وبين الحسابات على مستوى الاقتصاد الوطني، وأن الأخذ بوجهة نظر الاقتصاد الكلي في حسابات المنشأة الاقتصادية يصبح قابلا للتجميع وصولا إلى الإجماليات والمؤشرات الوطنية هو جوهر الاهتمام فيما بات يعرفً بالمحاسبة (الوطنية)، ومما لاشك فيه ان إعداد الحسابات الكلية سوف يتطلب الخروج على بعض المبادئ المحاسبية ومنها تقويم الأصول باستخدام القيم الجارية، وبالتالي ضرورة الاعتراف بتحقيق الأرباح على أساس الإنتاج وليس على أساس البيع.

أولاً: تطور المحاسبة الاجتماعية وأهميتها:

مر الفكر المحاسبي خلال تطوره بمراحل متعددة فقد نشأت هذه المحاسبة نتيجة لزيادة حجم وقدرات الوحدات المحاسبية ولا سيما الشركات المساهمة والذي أدى بدوره إلى زيادة

الاهتمام بالمسئولية الاجتماعية للمشروع من قبل مجموعات مختلفة (أصحاب المشروع العملاء المستثمرين- الجهات الحكومية المختلفة) وزيادة اهتمام إدارة المشروع ومتخذي القرارات والجهات الحكومية بقيام المشروع بالأنشطة الاجتماعية المنوط بها، وما يفرضه ذلك من أعباء إضافية، و ان المتتبع لتطور المحاسبة الاجتماعية يجد أنها مرت عبر ثلاث مراحل هي:

المرحلة الأولى:

تتحدد فيها مسؤولية المنشأة في توجيه الموارد المتاحة بما يحقق زيادة في الأرباح مع الالتزام بالقيم والقواعد السائدة في المجتمع.

المرحلة التانية:

تتحمل فيها المنشاة نوعين من المسؤولية:

- **مسؤولية اجتماعية**: تتمثل في المساهمة في تحقيق الرفاه الاجتماعي والحد من الآثار السلبية لنشاط المنشاة.
- **مسؤولية خاصة**: تتمثل في تحقيق أرباح لأصحاب المنشاة.

وطبقا لذلك اصبحت المسؤولية الاجتماعية الملقاة على عاتق المنشأة تشكل قيدا على تعظيم الأرباح حيث أنها تقتضى قيام المشروع بأنشطة إلزامية ومراعاة تأثير تلك الانشطة على المجتمع ككل الى جانب مدى تحقيق وإشباع بعض المتطلبات الاجتماعية التي تستلزمها القوانين والسياسات العامة والأعراف الاجتماعية السائدة.

المرحلة الثالثة:

ينظر فيها إلى المنشاة على أنها نظام فرعي اجتماعي داخل نظام اجتماعي اكبر وأنه يجب على إدارة المنشأة أن تحافظ على توازن هذا النظام وذلك تحقيقا لأغراض النمو والبقاء أي أن المصلحة الذاتية للمنشاة مرتبطة ارتباطا قويا بتحقيق الرفاه الاجتماعى العام، فلم يعد هدف

النشاط الاقتصادي هو تعظيم الربح فقط يل أصبح هو تحقيق مستوى مرضي ومناسب من الربح بما ينسجم مع تحقيق الاهداف الاجتماعية و التوافق بين اهتمامات كافة الفئات ذات المصالح المحتلفة مثل (مطالبة العاملين بزيادة الأجر ومطالبة المساهمين بتوزيعات أعلى للأرباح ومطالبة العملاء بسعر منخفض وجودة أعلى).

قد أصبح من المتعارف عليه في الوقت الحالي أن المسؤولية الاجتماعية تعنى القيام بأنشطة إلزامية أو إدارية تستهدف الحد من النتائج السلبية لنشاط المشروع والمساهمة أيضا في حل المشاكل الخاصة بالمجتمع الذي يعمل المشروع فيه.

أن ظهور المحاسبة الاجتماعية قد أثار قضية هامة تتعلق بقياس الأداء الاقتصادي والمالي للأحداث والظروف والعمليات التي تحدث داخل الوحدة المحاسبية والتي تنعكس أثارها الاجتماعية خارج الوحدة المحاسبية، الأمر الذي دعا جهات عديدة بالإضافة إلى المالكين إلى الاهتمام بالمعلومات المحاسبية الاجتماعية للحفاظ على صحة الإنسان ومكافحة المشاكل والأضرار الاجتماعية (كتلوث البيئة) وتحقيق الأمن والسلامة المهنية، وبالتالي أصبح القياس المحاسبي يشمل الآثار الخارجية لتصرفات المنشأة وتتمثل في ما يعرف بالتكلفة الاجتماعية والعائد الاجتماعي.

هذا وتظهر أهمية المحاسبة الاجتماعية نتيجة العديد من العوامل أهمها:

1- تزايد الاعتراف بالمسؤولية الاجتماعية للمنشآت الاقتصادية حيث كانت مسؤولية المنشآت تتمثل في تحقيق الربح باعتبارة الهدف الهام في تقييم الأداء و أن المنشاة لن تستمر في اعمالها دون تحقيق أرباح، إلا أن الظروف الاجتماعية والبينية المحيطة بالمنشاة كظهور التفاوت الكبير في الدخول وتلوث البيئة نتيجة مزاولة المنشاة لنشاطها قد أثر في مكانة هذا الهدف فلم تعد الأرباح المحققة تستخدم كمعيار شامل لتقييم الأداء بل يتعين القيام

بتحليل شامل للأثار الاجتماعية التي تخلفها المنشآت وتوفير البيانات الملائمة عن التكاليف والمنافع الاجتماعية المترتبة عليها وكيفية توزيع تلك المنافع على المجتمع.

2- ازدياد المطالبة من قبل بعض والهيئات والجمعيات المهنية للمنشآت الاقتصادية بالإفصاح عن البيانات التي لها مضمون اجتماعي لاسيما بعد التطور الكبير في المجال الصناعي وزيادة التلوث للبيئة المحيطة بالمشاريع مما تطلب ضرورة الإفصاح عن هذا الأداء لمعرفة مدى قيام المنشاة بمسؤولياتها الاجتماعية.

3- التوجه نحو احتساب التكلفة الاجتماعية عند تحديد التكلفة الفعلية لأنشطة المنشات فعلى الرغم من تجاهل تلك التكلفة الا انها تعتبر عنصرا مؤثرا في تحديد التكلفة الحقيقية لنشاط المنشأة.

4- ادى التركيز على جانب التكاليف في مجال قياس الأداء الاجتماعي وإهمال المنافع الاجتماعية إلى ارتفاع التكاليف الكلية للمنشآت، لذلك فإنه لابد من الاخذ في الاعتبار هذه التكلفة عند مقارنتها مع مشروعات اخرى لا تتحمل مسؤولية اجتماعية عن ادائها.

ثانيا: الإطار العام لقياس التكاليف و المنافع الإجتماعية:

1. طبيعة و أسس قياس التكاليف الاجتماعية:

هناك إختلاف بين وجهة النظر المحاسبية ووجهة النظر الاقتصادية في قياس التكلفة الاجتماعية فوجهة النظر المحاسبية تعتبر أن التكلفة الاجتماعية تمثل المبالغ التي تنفقها الوحدة الاقتصادية و لا يتطلبها نشاطها الاقتصادي و تتصف هذه التكلفة بعدم حصول المنشاة على أي عائد إقتصادي أو منفعة مباشرة مقابلها.

وتقبل المؤسسة تحمل هذا النوع من التكلفة إما اختياريا أو اجباريا وفقا للقوانين التي تفرضها الحكومة، أما وجهة النظر الاقتصادية فتعتبر أن التكلفة الإجتماعية هي عبارة عما يتحمله المجتمع من أضرار نتيجة ممارسة المنشاة لنشاطها الاقتصادي (كتلوث البيئة- إدارة الضجيج – قطع الأشجار. ... إلخ)

فتلوث الهواء يؤثر على صحة المواطنين المقيمين ويترتب على ذلك تكلفة اجتماعية يقع عبؤها على المجتمع ويطلق على هذه التكلفة من وجهة النظر الاقتصادية (تكلفة الفرصة البديلة). وفي الواقع فإنه من النادر أن تتطابق وجهتي النظر المحاسبية والاقتصادية حول تحديد التكلفة الإجتماعية ،وبالتالي فإنه لا يمكن الأخذ بوجهة النظر المحاسبية فقط لأننا نكون بذلك قد أهملنا الأضرار التي يتحملها المجتمع ولا يمكننا الأخذ بوجهة النظر الاقتصادية فقط لأننا نكون قد أهملنا ما يتحمله المشروع من تكلفة مساهمة منه في تحمل مسؤولياته الإجتماعية، وبالتالي يجب الأحد بوجهتي النظر معاً لتلافى القصور في كل منهما.

2. أسس قياس التكاليف الإجتماعية:

يجب أن يشمل قياس التكاليف الاجتماعية على ما يلي:

- **المبالغ التي تدفعها الوحدة الاقتصادية** للجهات الحكومية، ولا توجد مشكلة في قياس هذا النوع من التكلفة لأنه يمثل في الأصل مبالغ نقدية معروفة بدقة.
- **المبالغ التي تتحملها المنشأة اختيارياً** ولا تتعلق بنشاطها الاقتصادي وتشمل قياس تكلفة الأصول التي تستخدمها المنشأة لتحقيق أهدافها الاجتماعية، كاقامة استراحات العمال ومحطات تنقيه المياه وانشاء الملاعب والكافتيريا وغبرها حيث تقاس تكلفة هذه الأصول بالتكلفة التاريخية ويتم في كل سنة مالية حساب قسط الاهلاك المتعلق بها.

- **الأضرار التي يتحملها المجتمع:**

هناك صعوبة في قياس الإضرار التي يتحملها المجتمع وتنشأ المشكلة في كيفية خضوع هذه الأضرار للقياس الكمي وكيفية ترجمته إلى قيم نقدية فهناك صعوبة كبيرة في القياس المباشر للأضرار لذلك يتم اللجوء إلى طرق غير مباشرة للتعبير عن الأضرار نقدياً ومن هذه الطرق:

- **قياس تكلفة منع حدوث الأضرار الاجتماعية:**

يقوم هذا الأسلوب على افتراض أنه كلما قامت المنشأة بالإنفاق على منع التلوث مثلا انخفضت الأضرار التي تصيب المجتمع من هذا التلوث وبالتالي فإن تكاليف المنع هي الأقرب إلى تحديد التكاليف الاجتماعية (قيمة الأضرار). وان الإفتراض بوجود علاقة عكسية بين قيمة الأضرار التي يتحملها المجتمع وتكاليف المنع ليس صحيحا في جميع الحالات ففي بعض الأحيان قد يؤدى إنفاق مبلغ ضئيل نسبياً إلى منع أضرار إجتماعية ذات قيمة كبيرة إجتماعياً، وبالتالي فإن منع حدوث الأضرار لا تكون مساوية عادة لقيمة هذه الأضرار، ومع ذلك فإن تكاليف المنع تمثل أفضل رقم تقريبي لقيمة الأضرار التي تصيب المجتمع.

- **تكاليف التصحيح:**

وهي المبالغ التي يقوم المشروع بإنفاقها لغرض إعادة بعض موارد المجتمع لحالتها الأصلية تقريباً أو لإنشاء مورد جديد ليحل مكان المورد الاجتماعي الذي تأثر بالأنشطة الاقتصادية للمشروع مثل تطهير مكان من التلوث الذي أحدثه المشروع.

ثالثا: المحاسبة عن التكاليف والإلتزامات البيئية والاجتماعية والافصاح عنها:

تعرف البيئة بأنها المحيط المادي الطبيعي وهو يشمل الهواء، الماء، الأرض، النباتات والحيوانات، وان الآثار السلبية لا تتحملها المنشأة الإقتصادية بل يتحملها المجتمع بشكل عام وتشمل.

1. الإعتراف بالتكاليف البيئية والاجتماعية:

تتحدد التكاليف البيئية في تكاليف الإجراءات المتخذة أو المطلوبة اتخاذها لمعالجة الآثار البيئية التي تترتب على نشاط المنشأة والتي يمكن تلخيصها في النقاط التالية:

- تكاليف التخلص من النفايات.
- المحافظة على جودة الهواء وتحسينها.
- إجراءات البحوث البيئية.
- الغرامات الناتجة عن مخالفة القوانين التي تحافظ على البيئة.

هذا ويجب الإعتراف بالتكاليف البيئية والإجتماعية في الفترة التي تحدث فيها، ثم استيفاء معايير الإعتراف بها كأصل من الأصول وإطفاؤها في قائمة الدخل على مدى الفترة الحالية والفترات المستقبلية المناسبة، مع مراعاة ان يتم رسملة التكاليف البيئية إذا كانت تؤدي إلى:

- زيادة قدرة الأصول الأخرى التي تملكها المنشأة (زيادة كفاءتها).
- حفظ أو منع التلوث المرجح أن يحدث نتيجة لعمليات تتم في المستقبل.
- المحافظة على البيئة.

وفي بعض الحالات يمكن أن تتصل تكلفة بيئية بضرر تم تكبده في فترة سابقة ومن أمثلة ذلك الضرر البيئي الذي قد يكون قد لحق بملكية قبل حيازتها أو حادث أو أنشطة أخرى تكون قد

تمت في فترة سابقة ويجب تنظيفها اوتنظيف ممتلكات تم التصرف فيها في فترة سابقة، وتكاليف التخلص من نفايات خطرة نشأت في فترة سابقة أو معالجتها كجزء من مساهمتها في المحافظة على البيئة.

2. قياس المنافع الإجتماعية:

تتناول معظم الدراسات موضوع قياس المنافع الاجتماعيةولكن تظهر هناك صعوبة اساسية في قياس تلك المنافع وهي تمثل عقبة في بناء أي نموذج مقترح للإفصاح عن المعلومات الاجتماعية ،وتعود صعوبة القياس إلى المعيقات التالية:

أ- أن فوائد المنافع الاجتماعية يتحقق معظمها لأطراف خارج المشروع فالأنشطة الاجتماعية ينشأ عنها منافع اجتماعية للمجتمع وليس للمشروع، فهذه المنافع يصعب قياسها نقداً (مثل: المنفعة التي يحصل عليها المجتمع نتيجة الحد من تلوث الهواء التي تحدثه عمليات تشغيل المشروع وكذلك قياس المنافع الاجتماعية التي تستخدم لتشجير منطقة المشروع...إلخ

ب- صعوبة تقدير قيمة نقدية لهذا المنافع، بالاضافة الى صعوبة التحقق منها الأخذ لو أمكن تحديدها،كما لا يتفق مع سياسة الحيطة والحذر التي يتبعها المحاسبون.

ج- أن العائد الاجتماعي الذي يمثل المنفعة التي تعود على المجتمع نتيجة انشاء المنشأت الاقتصادية له عدة فوائد:

- **في مجال الموارد البشرية**: يتمثل العائد في توفير فرص العمل و صقل الخبرة عن طريق برامج التدريب، ورفع مستوى المعيشة، والمحافظة على صحة العمال عن طريق برامج الرعاية الصحية.

- **في مجال البيئة**: يتمثل العائد في قيام المنشأة بجهود لتقنية المياه أو الأراضي الملوثة أو شق الطرق أو إنشاء الحدائق...إلخ.
- **في مجال السلع والخدمات**: يتمثل العائد في توفير سلع وخدمات لجميع أفراد المجتمع ذات مزايا كبيرة مثل عمر المنتج وسعر مناسب لمستوى المعيشة والمساهمة في تحقيق الأمن الغذائي.

د- الدخل الإجتماعي:

يمثل الدخل الإجتماعي صافي المساهمة الإجتماعية للمنشاة معبراً عنه بالفرق بين الربح المحاسبي والإسهام الاجتماعي للمنشأة والذي يتمثل بالفرق بين التكاليف والمنافع الإجتماعية. ويمكن التعبير عنه بالمعادلة الآتية:

الدخل الإجتماعي = الربح المحاسبي – الإسهام ا لاجتماعي

ه- الأطراف الإجتماعية المستفيدة:

تتمثل الأطراف المستفيدة داخل المجتمع بتلك الاطراف التي ترتبط بعلاقة اجتماعية وتقع على الادارة المسؤولية تجاهها وهي التي تستخدم مخرجات المنشآت التي تعمل ضمن المجتمع وتتأثر بمخلفاتها مثل (المستثمرين، والمستهلكين والعمال. ... إلخ). فالمحاسبة المالية تهتم فقط بحقوق الملاك والتغيرات التي تطرأ عليها في حين أن المحاسبة الاجتماعية تتوسع في تحديد الأطراف التي تهتم بها وذلك من أجل تحقيق أهدافها.

و- صافي الأصل الاجتماعي:

يستخدم صافي الأصل الإجتماعي في أي منشأة لقياس إجمالي المساهمة في رفاهية المجتمع. ومن الواضح أن هذا المفهوم لا يستخدم في المحاسبة المالية بالرغم من أهميته في مجال إتخاذ القرارات.

3. الإفصاح عن التكاليف البيئية والاجتماعية:

يجب الافصاح عن كافة أنواع البنود التي تعتبرها المنشأة ضمن التكاليف البيئية مع بيان حجم تلك التكاليف المحملة على قائمة الدخل وتلك المرسملة خلال الفترة، حيث يتطلب الإفصاح عن الأمور التالية:

- تكاليف معالجة النفايات السائلة، والصلبة، والغازات. .... إلخ
- الغرامات والجزاءات المترتبة على عدم إمتثال بالأنظمة والقوانين البيئية
- التعويضات المدفوعة للغير.

4. الاعتراف بالإلتزام البيئي:

يتسم الاعتراف عادة بالإلترام البيئي المتعلق بتحمل المشاة تكلفة بيئية وفق القوانين الصادرة بهذا الشأن مثل إزالة التلوث الذي تسببه المنِشأة أثناء عملياتها التشغيلية واذا تعذر تقدير مبلغ الإلتزام البيئي كلياً أو جزئياً يجب الكشف عن ذلك في الإيضاحات حول القوائم المالية.

والجدير بالذكر أن هناك عدة طرق لقياس الإلتزامات البيئية منها:

- طريقة القيمة الراهنة (المبلغ المطلوب في الوقت الحاضر)
- طريقة التكلفة الجارية.

هذا ويعتبر الافصاح عن المعلومات المتعلقة بالتكاليف والإلتزامات البيئية أمر مهم لتوضيح البنود في الميزانية العمومية وفي قائمة الدخل أو لزيادة الايضاحات المتعلقة بها، كما يمكن إدراج المعلومات التي يتم الكشف عنها إما في القوائم أو في ملاحظات حول القوائم المالية، وعند تقرير الافصاح عن بند من بنود القوائم أو عن مجموعة من هذه البنود يجب النظر ما إذا كان البند يشكل أهمية نسبية من عدمه.

هذا ويتم الإفصاح بإحدى الطريقتين:

- طريقة الدمج.
- **طريقة الفصل.**

أ- **طريقة الدمج**: تقوم هده الطريقة على دمج معلومات محاسبة المسؤولية الإجتماعية مع معلومات المحاسبة المالية ضمن قوائمها المالية (قائمة الدخل - قائمة المركز المالي).
وتطبق هذه الطريقة مفاهيم تنسجم مع مفاهيم المحاسبة المالية التقليدية مثل مفهوم العمليات الإجتماعية، تكاليف اجتماعية، منافع إجتماعية...
كما إنها تفترض إمكانية القياس النقدي لظواهر وآثار المسؤولية الاجتماعية رغم صعوبة القياس بدقة وعدم إمكانية الاعتماد عليها في اتخاد القرارات كما أن عملية الدمج تعقد المعلومات وتؤثر عليها سلباً ومنها **طريقة العرض حسب قائمة العمليات الاقتصادية- الاجتماعية: (نموذج LINOWES)**
وتمثل هذه القائمة نتيجة المقابلة الزمنية للعمليات ذات التأثيرات الموجبة والسالبة في مجالات محاسبة المسؤولية الاجتماعية (مجال الموارد البشرية، مجال الموارد الطبيعية، مجال المنتج أو الخدمة) ثم يتم تقسيم كل مجال إلى تأثيرات موجبة أو سالبة، كما يتبين من الشكل رقم (1).

ب- **طريقة الفصل وتشمل قائمة التاثيرات المالية ويعبر عنها حسب النموذج ESTES (الشكل رقم 2) كالاتي:**

- **تقارير وصفية**: تأخذ هذه الطريقة بأسلوب الرقابة للأنشطة الاجتماعية للوحدة حيث يتم تقويم وتحليل التكاليف والمنافع المتعلقة بتلك الانشطة.
- **تقارير المدخلات**:وهي تقارير تفصح عن الجانب التكاليفي فقط لأثر أنشطة المسؤولية الاجتماعية.

- **تقارير المدخلات والمخرجات:** وهي تقارير تفصح عن تكاليف ومنافع أنشطة المسؤولية الاجتماعية. - **تقارير الأداء البيئي والاجتماعي متعدد الأبعاد و تشمل هذه التقارير المعلومات الواردة حسب الشكل رقم(3) كالاتي:**

- معلومات على النتائج التي يعتبرها القانون حد أدنى لتحقيق أهداف المسؤولية الاجتماعية.
- معلومات توضيحية حول تأثير العمليات البيئية الإجتماعية.
- معلومات للحكومة عن مدى التزام المشروع بمسؤوليته الاجتماعية.
- معلومات حول مجالات المساهمات البيئية، والمساهمات العامة، والموارد البشرية.

5. القائمة المالية لتأثيرات عدم الوفاء بالمسؤولية الاجتماعية:

في حالة ظهور تقرير الاداء البيئي والاجتماعي متعدد الأبعاد انحرافات غير ملائمة عند مقارنة المستويات الفعلية بالمعيارية يتعين ان يقوم المشروع بواجباته للوفاء بمتطلبات المسؤوليته الاجتماعية، ويتم تحديد هذه الأعباء من خلال القائمة المالية لتاثيرات عدم الوفاء بالمسؤولية الاجتماعية، كما هو موضح في الشكل المرفق رقم (4).

شكل (1) نموذج Linowes قائمة العمليات الاقتصادية – الاجتماعية

1- مجال الموارد البشرية - برامج تدريب العاملين - مساهمة في الهيئات التعليمية - الزيادة في التكاليف بسبب تنفيذ برنامج تشغيل الأقليات - مصاريف حضانة أطفال العاملين - التكاليف المؤجلة التي تخص تركيب أجهزة الأمن الصناعي			

2- مجال الموارد الطبيعية - استصلاح أراضي تستخدم للتخلص من المخلفات - تكاليف تركيب أجهزة القرابة على التلوث - تكاليف التخلص من المخلفات السامة - تكاليف مؤجلة لإعادة استصلاح موقع المشروع - تكاليف مقدرة لتركيب وحدة تنقية المخلفات			
3 - مجال المنتج - مرتبات القائمين باختبار أمان المنتج - تكلفة استخلاص السموم من المواد المستخدمة في التغليف - تكلفة أجهزة اختبار أمان المنتج لم يتم تركيبها			
اجمالي العمليات الاقتصادية- الاجتماعية			

الشكل رقم (2) نموذج ESTES قائمة التأثيرات المالية

المنافع الاجتماعية: السلع أو الخدمات التي تم توفيرها مدفوعات للعناصر الاجتماعية: عمالة متاحة (أجور ومرتبات) مدفوعات لموردي السلع والخدمات ضرائب مسددة توزيعات خيرية			

البند			
توزيعات وأرباح موزعة قروض ومدفوعات أخر ى			
منافع إضافية مباشرة للعاملين هبات للغير في شكل خدمات بشرية ومعدات وتسهيلات تحسينات بيئية منافع أخر ى			
إجمالي المنافع الاجتماعية			
التكاليف الاجتماعية سلع ومواد أولية تم الحصول عليها مباني ومعدات مشتراة عمل و خدمات مستخدمة			
فروقات وظيفية عند التعيين (خارجية) اثناء العمل في المركز الوظيفي والترقية (داخلية)			
أضرار وأمراض تسببها عمليات المشروع خدمات وتسهيلات عامة مستخدمة			
أضرار بيئية أضرار للأراضي تلوث المياه ضوضاء			

مخلفات صلبة تشويه الشكل الجمالي للبيئة أضرار أخر ى للبيئة			
مدفوعات من عناصر أخرى للمجتمع مدفوعات مقابل سلع وخدمات زيادة في رأس المال سلف مدفوعات أخرى			
تكاليف أخرى			
إجمالي التكاليف الاجتماعية			
الفائض (العجز) الاجتماعي العام			
ملاحظات عن: - التأثيرات غير المباشر ة العامة المرتبطة بالمدخلات - التأثيرات غير المباشر ة العامة المرتبطة بالمخرجات - أسس القياس والتقييم - مدى التقدم في مجالات الاهتمام الاجتماعي الحالية			

الشكل رقم (3) تقرير الأداء البيئي والاجتماعي متعدد الأبعاد

أولا: مجال المساهمات البيئية:

العناصر المؤثرة على نوعية البيئة الطبيعية	وحدة القياس	المستويات القياسية	المستويات الفعلية	الانحرافات
أ- عناصر مسببة لتلوث الهواء أول أكسيد الكربون ثاني أكسيد الكربون الضوضاء	مجم/ م3 مجم/ م3 ديسيبل			
2- عناصر مسببة لتلوث المياه: درجة الحرارة الأكسجين الحراري	جزء/ مليون جزء/ مليون			
3- عناصر مسببة لتلوث التربة أملاح ذائبة الكبريتيدات	جزء/ مليون جزء/ مليون			

ثانياً: مجال المساهمات العامة:

البيان	المقدار
1- توفير فرص عمالة: عدد العاملين بالمشروع نسبة العاملين من الذكور نسبة العاملين من الإناث عدد العاملين الذين يزيدون عن احتياجات المشروع عدد العاملين المعوقين نسبة العاملين المعوقين لإجمالي عدد العاملين	
2- الرفاهية المادية للعاملين متوسط الأجر في المشروع متوسط الأجر في الصناعة نسبة الزيادة (النقص) في متوسط الأجر عن متوسط الصناعة	
3- عناصر مسببة لتلوث الهواء عدد الوحدات السكنية عدد الأسر المستفيدة عدد أفراد الأسر المستفيدة نسبة مساحة الأرض المقامة عليها المباني لإجمالي مساحة المشروع	
4- خدمات المواصلات عدد السيارات المخصصة لنقل الأفراد	

البيان	المقدار
عدد المستفيدين بخدمة النقل نسبة المستفيدين بخدمة النقل لإجمالي عدد العاملين	
5- الخدمات الصحية: عدد الأسر ة المتاحة بالوحدة الصحية عدد الأطباء العاملين بالوحدة الصحية عدد المستفيدين من الخدمات الصحية متوسط عدد المترددين على الوحدة الصحية للمساحة الكلية للمشروع	
6- رعاية مجموعات خاصة: عدد الأسر المستفيدة بخدمة مركز رعاية الطفولة عدد الأطفال بمركز رعاية الطفولة عدد العاملين بمركز رعاية الطفولة عدد المستفيدين من الخدمات الترفيهية	

ثالثاً: مجال الموارد البشرية:

البيان	المقدار
1- التدريب عدد العاملين المستفيدين من برنامج التدريب نسبة العاملين المستفيدين من التدريب لإجمالي العاملين بالمشروع	

البيان	المقدار
عدد العاملين الذين تم ترقيتهم بعد التدريب عدد المستفيدين من التدريب من غير العاملين بالمشروع	
2- الأمن الصناعي: معدل تكرار الإصابة بالمشروع معدل تكرار الإصابة في الصناعة معدل شدة الإصابة في المشروع معدل شدة الإصابة في الصناعة نسبة التعرض لإصابات العمل في المشروع نسبة التعرض لإصابات العمل في الصناعة عدد المصابين بإصابات العمل عدد حالات الوفاة بإصابات العمل عدد حالات العجز الكلي نتيجة إصابات العمل عدد حالات العجز نتيجة العمل	

رابعا: مجال المنتج

البيان	المقدار
1- جودة المنتج عدد شكاوي العملاء من مستوى الجودة كمية المنتج المرتدة من العملاء لعدم الجودة عدد ساعات إصلاح المنتج ليتماشى مع مستويات الجودة	

البيان	المقدار
2- أمان المنتج عدد الحوادث الناتجة عن استخدام المنتج عدد شكاوي العملاء من الاستخدام غير الآمن للمنتج عدد ساعات إصلاح المنتج لتحقيق الاستخدام الأمن له	

الشكل رقم (4) القائمة المالية لتأثيرات عدم الوفاء بالمسئولية البيئية والاجتماعية

البيان		
أولاً: مجال المساهمات البيئية: قيمة الضرر الذي يصيب الأفراد بسبب تلوث الهواء. قيمة الضرر الذي يصيب الموارد بسبب تلوث الهواء. نصيب المشروع من قيمة أضرار تراكم مسببات تلوث الهواء. قيمة أضرار عدم تنقية المخلفات السائلة. نصيب المشروع من قيمة أضرار مسببات تلوث المياه والتربة. إجمالي التأثيرات السالبة.		

البيان		
ثانيا: مجال المساهمات العامة: مقابل عدم توظيف المعوقين. مقابل عدم توفير خدمات رعاية الطفولة. إجمالي التأثيرات السالبة.		
ثالثا: مجال الموارد البشرية: قيمة أضرار إصابات عمل أدت إلى: التوقف عن العمل للعلاج العجز الجزئي العجز الكلي الوفاة المبكرة إجمالي التأثيرات السالبة		
رابعا: مجال المنتج قيمة أضرار ناتجة عن: عدم تحقيق المستويات القياسية للجودة عدم المنتج إجمالي التأثيرات السالبة		
إلاجمالي العام للتأثيرات السالبة نتيجة عدم الوفاء بالمسئولية البيئية و الاجتماعية		

نماذج امتحانات في مادة النظرية المحاسبية

نموذج (1)

السؤال الأول:

فيما يلي مجموعة من العبارات التى تحتاج الى تحديد رأيك فيها بصفتك خبيراً في مجالات النظرية المحاسبية بوضع إشارة (√) أو إشارة (×) أمام كل عبارة:

1- تقوم نظرية كفاءة السوق Market Efficiency على أساس افتراض أن أسواق الأوراق المالية تتميز بالإستجابة السريعة والوثيقة للمعلومات المتاحة تنيجة وجود عدد من المستثمرين على وعي وإدراك كاملين بدلالة الأرقام المحاسبية، بالإضافة إلى ادراك أثر الطرق المحاسبية البديلة على دلالة هذه الأرقام.

2- يقصد بخاصية الملاءمةRelevancy في مجال زيادة منفعة المعلومات المحاسبية أن تكون المعلومات قادرة على التأثير في عملية اتخاذ القرار فضلاً عن وجوب ان تكون ذات قدرة تنبؤية في نفس المجال.

3- يعتبر استخدام طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً LIFO أكثر اتفاقاً مع وجهة نظر أصحاب المشروع مفهوم (حقوق الملكية) لأنها تؤدي إلى قياس أفضل للدخل الدوري.

4- يقصد بمفهوم الثقة في المعلومات المحاسبية هي القدرة على التنبؤ بالمستقبل والتقييم الارتدادي للتنبؤات السابقة والتوقيت الملائم.

5- تعتبر خاصية التكلفة التاريخية من الخصائص الرئيسية لقياس عناصر الأصول والخصوم وهي تعني مقدار النقدية التي تتحملها المنشأة للحصول على الأصول وهذا ينطبق على قياس الأصول الثابتة ومفردات المخزون.

6- تعتبر خاصية القيمة الحالية للتدفقات النقدية الأساس الملائم لإثبات عناصر المديونية والدائنية طويلة الأجل باستخدام معدل خصم يمثل سعر الفائدة السائد في تاريخ نشأة الحق أو الالتزام.

7- يشتق مبدأ المقابلة (مقابلة الإيرادات بالمصروفات) من فرضية الدورية الذي يقضي بقياس نتيجة النشاط للمنشأة خلال فترات قصيرة ودورية ومنتظمة ويعتمد هذا المبدأ في التطبيق العملي على أساس الاستحقاق أو الأساس النقدي.

8- في مجال تطبيق اساس الاستحقاق فإن تطبيق الاساس النقدي لدى اعداد قائمة التدفق النقدي يفيد في مجال تقييم الوضع النقدي ومركز السيولة في المنشأة.

9- تعتبر المصروفات (النفقات الإيرادية)تدفق من القيم إلى خارج المنشأة نتيجة لاستنفاذ الموارد الاقتصادية بصورة مباشرة أو غير مباشرة لغرض اكتساب الإيراد خلال فترة معينة.

10- إن الاعتماد على مبدأ التكلفة التاريخية من شأنه إسقاط قيد كثيرا من الأصول غير الملموسة من عناصر القوائم المالية بسبب عدم حدوث العملية التبادلية مع الغير.

11- إن عملية تأجيل الإعتراف بالتغيرات في قيم الأصول حتى يتم تبادلها مع طرف خارجي والتي يتمسك بها مبدأ التكلفة التاريخية لا يتعارض مع فرضية الاستمرارية.

12- يقول العالم الإقتصادي (فيشر) في مجال العلاقة بين رأس المال والدخل بأن الدخل يشتق من الاستثمارات بينما تشتق قيمة الاستثمارات من قيمة الدخل.

13- يؤكد العالم الاقتصادي (هيكس) في مجال تحديد الدخل للمحافظة على رأس المال (الأصول) بأن التغير في سعر الفائدة يؤثر على قيمة رأس المال ففي حالة انخفاض سعر الفائدة في السوق تنخفض قيمة رأس المال والعكس صحيح.

14- يشوب نموذج التكلفة التاريخية في مجال قياس الدخل عدة سلبيات منها إنه في ظل الارتفاع العام للأسعار يترتب على استخدام هذا النموذج قياسات متحفظة لعناصر الأصول في الميزانية مثل المخزون والأصول الثانية وذلك عندما تطول العملية الإنتاجية وعملية التخزين.

15- يقول مؤيدو تطبيق نموذج التكلفة التاريخية بإنه يحقق الموضوعية في القياس حيث يمكن التثبت من صحة الأرقام الفعلية، وأنه يوفر أساس ملائم لأغراض الرقابة والمساءلة وتحديد مسئولية الإدارة فضلاً على إنه يتعاطى بشكل أيجابي مع قاعدة الحيطة والحذر.

السؤال الثاني:

فيما يلي بعض العبارات المتعلقة بأهداف ومفاهيم ومبادئ النظرية المحاسبية وبدائل القياس المحاسبي المعاصر: والمطلوب:دراسة كل عبارة منها بعناية والإجابة عليها حسب ما هو مبين في كل منها:

1- يراعى عند السياسة المحاسبية توفر بعض الضوابط اللازمة لتحقيق فائدة المعلومات المحاسبية في مجالات التطبيق المختلفة:

فى ضوء دراستك للنظرية المحاسبية ،اذكر أهم الضوابط الثلاثة المتعلقة بتحديد السياسة المحاسبية.

2- تتحدد مفاهيم جودة المعلومات المحاسبية في ضوء خاصيتين اساسيتين:

اذكر هاتين الخاصيتين مع الشرح المختصر عن مضمون كل منهما.

3- علمت ان بناء النظرية المحاسبية يتطلب وجود فرضية الاستمرارية، فإما أن تكون هناك حالة لشمرارأو حالة تصفية ولا يمكن افتراض كلا الحالتين وإلا جاءت المبادئ

المحاسبية متقارصة، ومن الطبيعي أن يؤسس الأمر على أساس افتراض الاستمرارية وليس التصفية:

اذكر أهم المبادئ المحاسبية التي تعتمد على هذه الفرضية.

4- يقصد بفرضية الدورية تقسيم حياة المشروع إلى فترات دورية لإغراض إعداد التقارير المالية ويوفر المعلومات اللازمة لمتخذي القرارات، وهناك مبادئ واجراءات محاسبية تقوم على وجود هذه الفرضية:

اذكر أهم هذه المبادئ والإجراءات مع التعليق عليها بشكل موجز.

5- على الرغم من الجهود التي بذلت حتى الأن لتطوير الإطار الفكري للمحاسبة إلا أنه هناك صعوبات تعترض المنهج العلمي لتحديد المبادئ المحاسبية الأساسية:

اذكر أهم الصعوبات التى تعترض المنهج العلمى لتحديد تلك المبادى.

6- هناك أربعة معايير أساسية يجب توافرها قبل ان تكون اى عملية مالية قابلة للإثبات المحاسبي (الاعتراف المحاسبي):

اذكر أهم هذه المعايير مع الشرح الموجز لكل منها.

7- في مجال قياس وتحقق الإيرادات يجب توفر شرطان أخران بالإضافة إلى شروط الاعتراف بالعملية المالية:

اذكر هذان الشرطان مع التعليق عليهما باختصار.

8- يشير الفكر المحاسبى المعاصر الى هناك عمليات خاطئة تتعلق بمعاملة الديون المشكوك فيها وخصم تعجيل الدفع والتي تجري معالجتها كمصروفات:

فى ضوء دراستك للنظرية المحاسبية، وضح أسباب هذا الخطأ في المعالجة.

9- يقوم مبدأ التكلفة التاريخية على مبررات عديدة والتي لازال النموذج المحاسبي المعاصر يتمسك بها:

اذكر أهم المبررات التي يستند عليها هذا المبدأ.

10- يركز مفهوم رأس المال النقدي ورأس المال المالي على مفهوم رأ س المال الحقوقي (حق الملكية) مع الاختلاف بينهما في احتساب أثر التضخم، ولكن مفهوم رأس المال العيني يقصد به المحافظة على الطاقة الإنتاجية للمنشأة:

اشرح باختصار المفاهيم الثلاثة المتعلقة برأس المال.

السؤال الثالث:

يعتبر الدخل الاقتصادي في دورة معينة عبارة عن الفرق بين القيمة الإقتصادية للأصل في تاريخين مختلفين، وبصفتك خبيراً في مجال تحديد الدخل الإقتصادي، إليك المعلومات التالية:

بتاريخ 1/ 1/ 2005 م تتوقع أحدى الشركات تحصيل إيرادات من إستثمار أصولها كالآتي:

السنة	التاريخ	صافي الإيراد
2005	12 /31	10000
2006	12 /31	12000
2007	12 /31	14000
2008	12 /31	15000

هذا ونتيجة لإختلاف التوقعات الجديدة للدخل عما كان متوقعاً فقد تم تعديل التقديرات للدخل الثاني والثالث والرابع بقيمة 13000 دينار والمطلوب: تقدير الدخل الإقتصادي القبلي والدخل الإقتصادي البعدي لعام 2005 علما بأن معدل الخصم 10٪.

السؤال الرابع:

قامت احدى الشركات باعداد قوائها المالية بتاريخ 31/ 12/ 2007 على أساس مبدأ التكلفة التاريخية، لاحظت أن هذه القوائم تحتاج إلى تعديل بسبب مشكلة التضخم العالي الذي يعاني منه الاقتصاد.

المطلوب إظهار الأثر المقارن للتغيرات في الأسعار على قائمتي الدخل والمركز المالي للشركة حسب نموذج التكلفة الاستبدالية المعدلة، وصافي القيمة البيعية المعدلة.

أولاً: قائمة الدخل لشركة القدس وفق نموذج التكلفة التاريخية:

الإيرادات	**14000**
تكلفة المبيعات	**8000**
مجمل الربح	**6000**
مصروفات	**1000**
صافي الربح	**5000**

ثانياً: قائمة المركز المالي لشركة العودة وفق نموذج التكلفة التاريخية:

الأصـول:

النقديـة	**18000**
المخـزون	**800**
إجمالي الأصول	**18800**
الخصوم: رأس المال	**10000**
الأربـاح	**5000**
الدائنـون	**3800**
إجمالي الخصوم	**18800**

فإذا علمت ما يلي:

1. بدأت الشركة أعمالها في 1/ 1/ 2007
2. عدد الوحدات المشتراه من 1/ 1/ 2007 هو 1100 وحدة بسعر 8 دينار للوحدة دفع منها 5000 نقداً والباقي على الحساب.
3. تم بيع 1000 وحدة خلال العام بسعر 14 دينار للوحدة نقداً.
4. كانت التغيرات في الأسعار كما يلي:

البيان	التكلفة الاستبدالية	صافي القيمة البيعية	الرقم القياسي للأسعار
أول عام	8	-	100
خلال العام	10	14	125
نهاية العام	12	15	150

المطلوب:

1. إعداد بيان يوضح مكاسب أو خسائر القوة الشرائية؟
2. إعداد قائمة الدخل وفق نموذج التكلفة التاريخية المعدلة والتكلفة الاستبدالية المعدلة وصافي القيمة البيعية المعدلة بالتغير في المستوى العام للإسعار.
3. اعداد قائمة المركز المالي وفق نموذج التكلفة التاريخية المعدلة و التكلفة الاستبدالية المعدلة وصافي القيمة البيعية المعدلة بالتغير في المستوى العام للاسعار.

نموذج (2)

السؤال الأول: حدد رأيك بالنسبة للعبارات التالية بوضع اشارة (√) أم (×) أمام كل منهما.

1- ( ) تقدم النظرية المحاسبية الأساس العلمي لدراسة الطرق الحالية والمقترحة للواقع العملي وبما يحقق التوجيه والترشيد والتبرير والشرح للممارسات العملية.

2- ( ) يعتبر فرض الاستمرارية في المحاسبة من الفروض القياسية الذي ثبت فائدته في إثراء الفكر المحاسبي بشكل ملحوظ.

3- ( ) يقصد بمفهوم السياسة المحاسبية بأنها مجموعة أدوات التطبيق المتمثلة في القواعد والأسس والطرق والإجراءات التي تستخدمها المنشأة في إنتاج وتوصيل المعلومات المالية.

4- ( ) يقصد بخاصية الثقة Reliability في مجال زيادة منفعة المعلومات المحاسبية هي قدرة هذه المعلومات على التأثير في عملية اتخاذ القرارات.

5- ( ) يذكر البعض أن هناك اعتبارات كثيرة تؤدي إلى فشل القوى التنافسية في السوق المالي تعود إلى أنهم ينظرون إلى المعلومات المحاسبية كسلعة عامة لها خاصية مميزة تسمى حقوق الملكية المتساهلة (Soft property Rights).

6- ( ) يترتب على مفهوم التوحيد المطلق اتساع مسؤولية المراجع بحيث يشمل التحقق من سلامة الأرقام المحاسبية وتحديد مدى ملاءمة المعالجات المحاسبية المتعلقة بالظروف والأوضاع المحيطة.

7- ( ) يذكر البعض أن مفهوم التوحيد المطلق يحقق هدف كفاءة سوق الأوراق المالية حيث يعتبر أكثر ملاءمة لنوعية المعلومات المحاسبية التي تعبر بصدق عن المخاطر المتعلقة ببدائل الاستثمار.

8- (   ) إن وجهة نظر الشخصية المعنوية تعطي الأولوية من حيث الاهتمام لقائمة الدخل وقياس نتائج الأعمال خلافاً لمفهوم حقوق الملكية التي تعطي الأولوية من حيث الاهتمام لقائمة المركز المالي.

9- (   ) تعتمد بعض الممارسات المحاسبية في تأصيلها العلمي على اختيار مفهوم معين دون الآخر، فاستخدام طريقة Lifo أكثر اتفاقاً مع وجهة نظر مفهوم الشخصية المعنوية في حين أن طريق Fifo تعتبر أكثر اتفاقاً مع وجهة نظر مفهوم حقوق الملكية.

10- (   ) يقصد بمفهوم ملاءمة المعلومات المحاسبية (الصدق في التعبير، وإمكانية التثبت من المعلومات، وحيادية المعلومات)

11- (   ) خاصية الصدق في المعلومات المحاسبية تتطلب تجنب نوعان من أنواع التحيز هما التحيز في سياسة الحيطة والحذر، التحيز من قبل القائم بعملية القياس المحاسبي.

12- (   ) تتميز حقوق الملكية بأنها عبارة عن حقوق متبقية resoluble interest وأنها تأتي من مصدرين أساسيين هما استثمارات أصحاب الحقوق وحقوق مكتسبة نتيجة الأرباح المتجمعة.

13- (   ) تعتبر بعض العناصر مثل الديون المشكوك فيها وخصم تعجيل الدفع تدفقات سالبة يتم معالجتها كمصروف واعتبارها موارد مستنفذة في سبيل تحقيق نشاط الوحدة المحاسبية.

14- (   ) أن مقابلة الإيرادات مع المصروفات المقاسة على أساس التكلفة التاريخية يؤدي إلى دمج نتائج النشاط الجاري مع نتائج المضاربة على أسعار عوامل الإنتاج.

15- (   ) أن تأجيل الاعتراف بالتغيرات في قيم الأصول التي يتمسك بها نموذج التكلفة التاريخية حتى يتم تبادلها مع طرف خارجي يتعارض مع فرضية الاستمرارية.

16- ( ) أن الاعتماد على مبدأ التكلفة التاريخية من شأنه إسقاط كثيراً من عناصر الأصول في القوائم المالية بسبب عدم حدوث العملية التبادلية مع الغير والتي يشترطها هذا المبدأ للاعتراف بالتغيرات في عناصر المركز المالي.

17- ( ) يشير المفهوم الاقتصادي لرأس المال بأنه عبارة عن مجموعة من الأصول المادية الملموسة وغير الملموسة أي أنه عبارة عن اجمالي الأصول Total Assets.

18- ( ) يقصد بمفهوم رأس المال العيني هو المحافظة على رأس المال الحقوقي من خلال المحافظة على الطاقة الإنتاجية للمنشأة.

19- ( ) يقوم العالم الاقتصادي (تيشر) في مجال العلاقة بين رأس المال والدخل (الدخل يشتق من الاستثمارات الرأسمالية، كما تشتق قيمة الاستثمارات الرأسمالية من قيمة الدخل.

20- ( ) أن اتباع نموذج التكلفة التاريخية يؤدي إلى أخطاء في التوقيت بسبب فرض ثبات وحدة النقد كما يؤدي إلى أخطاء في القياس بسبب عدم الاعتراف بالتغيرات في القيمة.

السؤال الثاني:

1- يجب أن تتوفر في السياسة المحاسبية مجموعة ضوابط وخصائص أساسية.
اذكر الضوابط والخصائص الثلاثة التي تحكم وضع السياسة المحاسبية في المنشآت الاقتصادية مع الشرح المختصر لكل منها؟

2- يثور الخلاف بين المحاسبين حول مدى الحاجة إلى التدخل الخارجي في مجال تحديد ورسم **السياسة المحاسبية الخاصة بالمنشأة.**
اذكر الحجج التي يعتمد عليها أصحاب الرأي المعارض للتدخل الخارجي لتنظيم السياسة المحاسبية للمنشأة باختصار شديد؟

3- قد تلجأ إدارة المنشأة إلى القيام بممارسات محاسبية من شأنها التأثير على عناصر المركز المالي بهدف تحقيق مكاسب لها.

في ضوء دراستك للنظرية المحاسبية. اذكر ثلاثة ممارسات فقط مع الشرح الموجز لها؟

4- تعتبر المعايير المحاسبية ترجمة مدروسة لمستوى الفكر المحاسبي المتاح والمتمثل في مجموعة من المبادئ والأهداف والمفاهيم والفروض، بحيث يتم من خلالها الانتقال من النظرية إلى التطبيق.

اذكر ثلاثة من المستويات الفكرية للنظرية المحاسبية وما يقابلها من معايير ملائمة لها في التطبيق العملي.

5- تعتبر عقود الإيجار طويلة الأجل (Lessing) هي البديل عن شراء الأصول الإنتاجية وهي بمثابة عملية تمويل رأسمالية يمنحها المؤجر إلى المستأجر.

اذكر ثلاثة شروط على الأقل يجب توفرها حتى يستطيع المستأجر القيام برسملة الأقساط المتفق عليها خلال العقد الرأسمالي.

6- من أهم المشاكل التي تثيرها عملية تحديد أهداف التقارير المالية هو احتمالات تعارض وجهات نظر ثلاثة أطرف (داخل المنشأة وخارجها) وما قد يفرضه ذلك من ضرورة تغليب وجهة نظر مجموعة على أخرى؟ **ناقش وجهات النظر للأطراف الثلاثة باختصار؟**

7- تتميز المعلومات المحاسبية المفيدة بخصائص تسمى (جودة المعلومات المحاسبية) **عدد خصائص جودة المعلومات المحاسبية؟**

8- عرف مجلس معايير المحاسبين الأمريكي الأصول على أنها منافع اقتصادية متوقع الحصول عليها في المستقبل، وأن الوحدة المحاسبية قد اكتسبت حق الحصول على هذه المنافع أو السيطرة عليها نتيجة أحداث وقعت في الماضي.

ناقش الخصائص الرئيسية التي يتميز بها هذا التعريف باختصار.

9- للاعتراف بالإيراد يجب توفر أربعة شروط هي (التعريف، القياس، الملاءمة، الثقة) وفي مجال قياس الإيراد يجب توفر شرطان آخران ؟ **أذكر الشرطان الآخران وناقشهما بإختصار؟**

10- ناقش مفهوم التصاق التكلفة (Cost attach) بإختصار؟

11- يثير عملية قياس المصروفات على أساس مبدأ التكلفة التاريخية عدد مشكلات؟ ناقش المشكلات التي يثيرها هذا المبدأ في مجال قياس المصروفات فقط؟

12- يقوم مبدأ التكلفة التاريخية على مبررات لازال النموذج المحاسبي المعاصر متمسكاً بها. أذكر **أهم هذه المبررات التي تدعو إلى استمرارية التمسك بهذا المبدأ؟**

السؤال الثالث:

يقاس الدخل الاقتصادي على أساس التنبؤ بالقيمة الحالية للدخل في تاريخيين مختلفين وبصفتك خبيراً في مجال تحديد الدخل الاقتصادي، إليك السؤال التالي:

بتاريخ 1/ 1/ 2003 تتوقع إحدى الشركات تحصيل إيرادات لفترة صافية من استثمار بعض أصولها كالأتي:

السنـة	صافي الإيراد
2003/12/31	**10000**
2004/12/31	**12500**
2005/12/31	**14000**
2006/12/31	**16000**

المطلوب:

تقدير الدخل الاقتصادي المتوقع لعام 2003 إذا علمت أن معدل الخصم هو 10٪.

السؤال الرابع:

من خلال مراجعتك للقوائم المالية لشركة العودة بتاريخ 31/ 12/ 2006 والمعدة على أساس مبدأ التكلفة التاريخية، لاحظت أن هذه القوائم تحتاج إلى تعديل بسبب مشكلة التضخم العالي الذي يعاني منه الاقتصاد.

المطلوب إظهار الأثر المقارن للتغيرات في الأسعار على قائمتي الدخل والمركز المالي للشركة حسب نموذج التكلفة الاستبدالية المعدلة، وصافي القيمة البيعية المعدلة.

أولاً: قائمة الدخل لشركة العودة وفق نموذج التكلفة التاريخية:

الإيرادات	**13000**
تكلفة المبيعات	**8000**
مجمل الربح	**5000**
مصروفات	**500**
صافي الربح	**4500**

ثانياً: قائمة المركز المالي لشركة العودة وفق نموذج التكلفة التاريخية:

الأصـول:

النقديـة	**17500**
المخـزون	**800**
إجمالي الأصول	**18300**
الخصوم: رأس المال	**10000**
الأربـاح	**4500**
الدائنـون	**3800**
إجمالي الخصوم	**18300**

فإذا علمت ما يلي:

1. بدأت الشركة أعمالها في 1/ 1/ 2006
2. عدد الوحدات المشتراه من 1/ 1/ 2006 هو 1100 وحدة بسعر 8 دينار للوحدة دفع منها 5000 نقداً والباقي على الحساب.
3. تم بيع 1000 وحدة خلال العام بسعر 13 دينار للوحدة نقداً.
4. كانت التغيرات في الأسعار كما يلي:

البيان	التكلفة الاستبدالية	صافي القيمة البيعية	الرقم القياسي للأسعار
أول عام	8	-	100
خلال العام	10	13	125
نهاية العام	12	14	150

المطلوب:

5. إعداد بيان يوضح مكاسب أو خسائر القوة الشرائية؟
6. إعداد قائمة الدخل وفق نموذج التكلفة الاستبدالية المعدلة وصافي القيمة البيعية المعدلة بالتغير في المستوى العام للإسعار.
7. إعداد قائمة المركز المالي وفق نموذج التكلفة الاستبدالية المعدلة وصافي القيمة البيعية المعدلة بالتغير في المستوى العام للإسعار.

نموذج (3)

السؤال الأول: فيما يلي بعض العبارات التي تتطلب القراءة بعناية وتحديد الرأي المناسب بشأنها بوضع إشارة (✓) أم إشارة (✗) أمام كل منها:

1. (   ) إن بناء المعايير المحاسبية وتطويرها يعتمد على ثلاثة مصادر رئيسية فقط هي النظرية والبيئة والعرف.
2. (   ) تُقَّوم الاستثمارات المؤقتة (لغرض البيع) أو الاستثمارات الدائمة على أساس التكلفة أو السوق أيهما اقل طالما كانت نسبتها أقل من 20٪.
3. (   ) تقوم الاستثمارات الدائمة (التي لا تنوي الإدارة إعادة بيعها في الأجل القصير) إذا بلغت 20٪ ولا تزيد عن 50٪ على أساس حقوق الملكية.
4. (   ) الأحداث والعمليات المحاسبية المركبة يناسبها مفهوم التوحيد المقيد مما يستلزم دائما توصيف الظروف والأوضاع الملائمة لكل معالجة محاسبية.
5. (   ) في ظل تطبيق مفهوم التوحيد المطلق فإن ذلك يلقى على الإطار المفاهيمي للنظرية المحاسبية عبئا إضافيا يتعلق بتحديد القواعد التي يمكن الاعتماد عليها في إتباع البدائل المحاسبية المختلفة.
6. (   ) لا تعتبر وجهة نظر مستخدمي التقارير المالية هي وجهة النظر السائدة حاليا في تحديد أهداف المحاسبة لأن الاهتمام الأساسي أصبح يركز على إنتاج تقارير مالية تتسم بالموضوعية ومستندة إلى مبادئ المحاسبة المتعارف عليها بغرض حماية المراجع الخارجي من أية مسؤولية قد يتعرض لها.

7. ( ) يرى مؤيدو مفهوم حقوق الملكية بالنسبة لطبيعة الوحدة المحاسبية أنه يجب تفسير الظواهر المحاسبية بما يتفق مع وجهة نظر أصحاب المشروع.
8. ( ) إن استخدام طريقة الوارد أخيرا صادر أولا LIFO أكثر اتفاقا مع وجهة نظر أصحاب المشروع لأنها تؤدي إلى قياس أفضل للدخل الدوري.
9. ( ) يشير البعض إلى أن قائمة المركز المالي لا تمثل مقاييس متجانسة باعتبارها تمثل عناصر مختلفة يتم تقويمها على أساس التكلفة التاريخية أو التكلفة الجارية وأسعار السوق أو القيم الدفترية
10. ( ) لا يعتبر شراء أسهم الخزينة في جوهره تخفيضاً مؤقتا لحقوق الملكية ولا يعتبر أيضا أصلا من أصول المنشأة.
11. ( ) يعتبر وقوع عملية البيع لأغراض تحقق وقيد الإيرادات قد نفذت عند انتقال كل المخاطر المتعلقة بملكية الأصل إلى المشتري.
12. ( ) إن استخدام أساس الإنتاج للاعتراف بالإيراد في حاله وجود سوق جاهزة لإنتاج وبيع السلع يترتب عليه تقويم المخزون وفقا للأسعار المستنفذة في إنتاج تلك السلع.
13. ( ) إن تأجيل الاعتراف بالتغيرات في قيم الأصول وفقا لمبدأ التكلفة التاريخية يتعارض مع فرض الدورية كما يؤدي إلى الوقوع في أخطاء القياس وأخطاء التوقيت.
14. ( ) إن التغير في السياسات المحاسبية قد يترتب عليه إعادة إعداد القوائم المالية للسنوات السابقة، أو أن يتم الإفصاح عن التسوية التي تترتب عليها في قائمة الدخل دون إجراء أية تعديلات على القوائم المالية حسب طبيعة تلك التسويات.
15. ( ) في حالة اكتشاف أخطاء وقعت في السنوات السابقة، فإنه يجب معالجتها وبيان أثرها على القوائم المالية الحالية من خلال الإفصاح ضمن الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية.

16. (   ) ينصرف مفهوم المحافظة على رأس المال العيني إلى المحافظة على القوة الشرائية لرأس المال
17. (   ) وفقا لمقولة فيشر (العالم الاقتصادي) فإن قيمة الدخل لا تشتق من قيمة الاستثمارات الرأسمالية وأن قيمة الاستثمارات الرأسمالية تشتق من قيمة الدخل.
18. (   ) توجد علاقة عكسية بين أسعار السندات وسعر الفائدة في حالات التضخم والانكماش.
19. (   ) من مزايا استخدام نموذج أسعار البيع الجارية في عملية التقويم على مستوى المنشأة امكانية تطبيقه على كافة عناصر الأصول التي تقتنيها المنشأة والمقيدة في سجلاتها.
20. (   ) هناك تقارب كبير بين الأساس النظري لنموذج القيمة البيعية والنموذج الاقتصادي للدخل إذ أن دخل النشاط الجاري يماثل إلى حد كبير الدخل الاقتصادي.

السؤال الثاني: فيما يلي بعض العبارات الموضوعية المتعلقة بمفاهيم وفكر النظرية المحاسبية وبدائل القياس المحاسبي المعاصر، ويتطلب الأمر دراسة كل عبارة منها والتعليق عليها حسب ما هو موضح بشأنها:

1. يحقق استخدام أسعار البيع الجارية في عملية التقويم على مستوى المنشأة مزايا متعددة. أذكري ثلاثة من تلك المزايا.
2. في ظل استخدام نموذج التكلفة التاريخية يتم تشويه نتائج القياس المحاسبي مما يؤدي إلى عدة مشكلات. أذكري أهم المشكلات التي يثيرها استخدام هذا النموذج.

3. يعتبر الإطار المفاهيمي في المحاسبة ضروريا لتحقيق عدة أهداف منطقية، أذكري الأهداف الثلاثة التي يعمل الإطار المفاهيمي للنظرية المحاسبية على تحقيقها.
4. تؤثر الظروف البيئية في تحديد أهداف التقارير المالية.أذكري الاعتبارات الثلاثة المتعلقة بالظروف البيئية التي تؤثر في تحديد تلك الأهداف.
5. يناسب مفهوم الإعتمادات أو الأموال المخصصة طبيعة الوحدات الإدارية التي تمثل الجهاز الإداري والحكومي للدولة. أذكري مع التوضيح الأسباب الثلاثة الرئيسية التي تدعم هذا المفهوم.
6. تحدد جودة المعلومات المحاسبية في ضوء خاصيتين أساسيتين ويتفرع منها عدة خصائص فرعية. أذكري هاتان الخاصيتان وما يتفرع عنهما من مقومات أخرى.
7. إن بناء النظرية المحاسبية يتطلب وجود فرضية الاستمرارية لأن كثيرا من المبادئ المحاسبية تؤسس على هذه الفرضية.أذكري أهم المبادئ المحاسبية التي تستند إلى تلك الفرضية.
8. في مجال تطبيق مبدأ قياس وتحقق الإيراد فإن معالجة أي خصومات نقدية أو ديون معدومة يجب أن تتم على أساس أنها تخفيض للإيرادات وليست من عناصر المصروفات، ناقشي هذه العبارة موضحا المبررات التي تستند إليها هذه المعالجة.
9. يقوم مبدأ التكلفة التاريخية على عدة مبررات لا زال الفكر المحاسبي الحالي يتمسك بها.ناقشي هذه المبررات مبينا الأسانيد التي تقوم عليها.
10. إن الاعتماد على مبدأ التكلفة التاريخية يؤدي إلى إسقاط كثيرا من الأصول غير الملموسة كالشهرة وغيرها. ناقشي هذه العبارة مبينا الأسباب التي تبرر ذلك.

السؤال الثالث:

تتوقع إحدى الشركات تحصيل إيرادات نقدية صافية من استثمار أصولها في نهاية السنوات المالية على النحو التالي:

السنة	صافي الإيراد بالدينار
31/ 12/ 2005	15000
31/ 12/ 2006	16000
31/ 12/ 2007	18500
31/ 12/ 2008	19000
31/ 12/ 2009	20000

بافتراض أن معدل الخصم كان 8٪. **المطلوب تقدير الدخل الاقتصادي القبلي Ex. Ante Income**

السؤال الرابع:

فيما يلي قائمة الدخل وقائمة الميزانية العمومية لشركة (X)بتاريخ 31/ 12/ 2009 والمعدة وفقاً لنموذج التكلفة التاريخية، وترغب الشركة إعادة تصوير تلك القوائم وفقاً لأساس التكلفة التاريخية المعدلة والتكلفة الجارية (نموذج تكلفة الاستبدالية ونموذج صافي القيمة البيعية)

قائمة الدخل

المبيعات	180000
تكلفة المبيعات	94000

مجمل الربح	86000
المصروفات	40000
أهلاك الآلات	5000
صافي الربح	41000

الميزانية العمومية في 2009/12/31

	الأصول		الخصوم
33000	نقدية	28000	دائنون
25000	مدينون	10000	أوراق دفع
26000	مخزون	50000	رأس المال الاسهمي
50000	أصول ثابتة	41000	أرباح مدورة
(5000)	مجمع الإهلاك		
129000	الإجمالي	129000	الإجمالي

فإذا علمت ما يلي:

1. باشرت الشركة أعمالها في 1/ 1/ 2009 برأس مال قدره 50000 دينار دفعت نقداً.
2. تم شراء الآلات في 1/ 1/ 2009 ودفع منها مبلغ 12000 نقداً والباقي على الحساب.
3. تم شراء المخزون على دفعتين نقداً الأولي بتاريخ 1/ 1/ 2009 بقيمة 55000 دينار والثانية خلال العام بتاريخ 20/ 8/ 2009 بقيمة 65000 دينار.
4. كانت عدد وحدات المخزون المشتراه في الدفعة الأولي 5500 وحدة بسعر 10 دينار للوحدة وفي الدفعة الثانية 5000 وحدة بسعر 13 دينار للوحدة.

5. تتبع الشركة سياسة الوارد أولاً صادر أولاً.
6. كانت مبيعات الشركة خلال العام 180000 دينار منها مبلغ 155000 نقداً والباقي على الحساب.
7. كان عدد الوحدات المباعة 8500 وحدة منها 5500 وحدة من الوحدات المشتراة من الدفعة الأولى وعدد 3000 وحدة من الدفعة الثانية المشتراة وكان المخزون غير المباع 2000 وحدة.
8. تم دفع المصروفات في نهاية العام.
9. كانت التغييرات في الأسعار كما يلي:

البيان	التكلفة الاستبدالية	صافي القيمة البيعية	الرقم القياسي للأسعار
أول العام	10	-	100
خلال العام	13	15	120
نهاية العام	16	17	160

المطلوب:

1. إعداد قائمة الدخل وفق نموذج التكلفة التاريخية المعدلة والتكلفة الاستبدالية المعدلة وصافي القيمة البيعية المعدلة بالتغير في المستوى العام للأسعار.
2. إعداد بيان يوضح مكاسب أو خسائر القوة الشرائية.
3. إعداد قائمة المركز المالي وفق نموذج التكلفة التاريخية المعدلة والتكلفة الاستبدالية المعدلة وصافي القيمة البيعية المعدلة بالتغير في المستوى العام للأسعار.

نموج (4)

السؤال الأول: ضع أشارة (√) أو أشارة (×) أمام العبارة المناسبة:

1. في مجال إعداد قائمة التدفقات النقدية فإن المتحصلات الناتجة عن بيع الاستثمارات في الأوراق المالية أو العكس أي المدفوعات مقابل زيادة الاستثمارات تدخل ضمن التدفقات النقدية الناتجة عن النشاط الاستثماري ولا علاقة لها بالنشاط التمويلي
2. جاء في تعريف الأصل في النظرية المحاسبية بأنه عبارة عن منافع اقتصادية مستقبلية سواء كانت مباشرة أو غير مباشرة وأن الوحدة المحاسبية قد اكتسبت حق الحصول على هذه المنافع نتيجة أحداث وقعت في الماضي بهدف تحقيق تدفقات نقدية موجبة في المستقبل.
3. يقصد بخاصية الملاءمة هي قدرة المعلومات المحاسبية على توفير الإمكانات اللازمة للاعتماد عليها كالصدق في التعبير وإمكانية التثبت منها (الموضوعية) بالإضافة إلى حيادية هذه المعلومات.
4. أن مفهوم الشخصية المعنوية للوحدة المحاسبية تعطى الألوية لقائمة الدخل من حيث قياس نتائج الأعمال خلافاً لمفهوم حقوق الملكية التي تعطي الاهتمام لقائمة المركز المالي.
5. وفقاً لمفهوم الخصوم وللاعتراف محاسبياً بأحد عناصر الخصوم فأنها تتمثل في الالتزامات الحالية دون الالتزامات المستقبلية.
6. يقصد بالسياسة المحاسبية بأنها مجموعة أدوات التطبيق العملي التي تستخدمها المنشأة في إنتاج وتوصيل المعلومات،وبذلك فهي لا تشمل الإجراءات الخاصة بمعالجة العمليات والأحداث.

7. من مرتكزات نظرية كفاءة السوق أنه لا يمكن خداع السوق بالاختلافات الناتجة عن استخدام طرق محاسبية بديلة أو الناتجة عن التغير فيها خلال الفترات المحاسبية.
8. في مجال مفهوم الربح من العمليات الجارية فإن فلسفة هذا المفهوم يستند إلى تبرير أساسي هو أن العناصر غير العادية لا تخضع عادة لإدارة المنشأة مما يجعل قائمة الدخل أكثر فائدة في مجال التقييم وعمل التنبؤات.
9. أن المعالجة المحاسبية التي تقوم على أساس القيمة الجارية تتلاءم مع مفهوم التوحيد المطلق في حين أن أساس التكلفة التاريخية يتلاءم مع مفهوم التوحيد المقيد.
10. أن مفهوم التوحيد المطلق يلقى عبئاً على الإطار المفاهيمى للنظرية المحاسبية يتمثل في تحديد القواعد التي يمكن الاعتماد عليها والتي تبرر إتباع البدائل المحاسبية ومجالات كل سياسة والأسس التي تستند إليها في ظل الظروف المحيطة.

السؤال الثاني: فيما يلي بعض العبارات التي تحتاج إلى الإجابة عليها وفقاً لما هو مطلوب لكل منها:

1- عادة ما يكون استخدام التوحيد المطلق في التطبيق العملي في مجال المحاسبة مبنياً على عدة أسباب. أذكر سببين منها؟

2- هناك فرق بين رأس المال المكتسب ورأس المال المحتسب. أذكر مثالين كحالتين عمليتين لكل منهما؟

3- هناك مجموعة من الاعتبارات التي يتعين الاسترشاد بها عند وضع السياسة المحاسبية. **ناقش الاعتبارات الثلاثة التي تحكم عملية وضع السياسة باختصار شديد؟**

4- تعتبر المعايير المحاسبية هي ترجمة مدروسة لمستوى الفكر المحاسبي المتاح (النظرية) والمتمثل في مجموعة من المبادئ والأهداف والمفاهيم والفروض. **أذكر مثالين حول كيفية الربط والانتقال من النظرية إلى المعايير (التطبيق العملي)؟**

5- طبقاً للمعيار رقم (13) الصادر عن مجلس المعايير المحاسبية الأمريكية يجب توافر شرط واحد على الأقل من الشروط حتى يستطيع المستأجر القيام برسمله الأقساط المتفق عليها خلال العقد باعتباره عقداً رأسمالياً. **أذكر ثلاثة من الشروط التي أشار إليها المعيار المذكور؟**

6- تلجأ بعض المنشآت إلى تكوين احتياطيات سرية من خلال إتباع أنماط معينة في توزيع التكاليف بين الفترات المحاسبية المتعاقبة. (**اشرح ووضح على شكل نقاط محدده الوسائل المتبعة في تكوين تلك الاحتياطيات**).

7- في مجال تنظيم السياسة المحاسبية يقول البعض إن هناك اعتبارات كثيرة تؤدي إلى فشل كفاءة السوق وعدم قدرته على العمل وفقاً لذلك. (**اشرح ووضح أهم الاعتبارات على شكل نقاط محددة**).

8- هناك مبادئ وإجراءات محاسبية تحكم تحديد نتائج الأعمال وإعداد المركز المالي تقوم على مبدأ الدورية. **أذكر أهم المبادئ أو الإجراءات المرتبطة بهذه الفرضية على شكل نقاط محددة؟**

9- في ضوء دراستك للنظرية المحاسبية فإن الإطار المفاهيمي للنظرية المحاسبية يُعد ضرورياً لتحقيق ثلاثة أهداف أساسية.

المطلوب: **وضح هذه الأهداف ؟**

10- في ضوء دراستك للنظرية المحاسبية علمت أن الاحتياطيات التي تكونها المنشأة لمقابلة أحداثاً متوقعة لا تعتبر خصوماً.

المطلوب: **اذكر الأسباب المتعلقة بذلك؟**

السؤال الثالث:

أ. لأغراض حساب الدخل والقيمة المتولدة من الأصل في ظل عدم التأكد هو حساب الدخل الاقتصادي القبلي (قبل الأداء) والدخل الاقتصادي البعدى (بعد الأداء) واللذان يعتمدان على التنبؤ والتقدير للقيمة الحالية لصافي التدفقات النقدية لهذا الأصل، ووفقاً للبيانات التالية **فالمطلوب تحديد الدخل الاقتصادي القبلي فقط علماً بأن معدل الخصم 10٪**

2005	1 /1	
2006	1 /1	13000
2006	1 /1	13500
2008	1 /1	15000
2009	1 /1	16000

ب. يقول العالم الاقتصادي هيكس أن التغير في رأس المال يمكن إرجاعه إلى عدة عوامل من بينها التغيير في سعر الفائدة (سعر الخصم)، فإذا كان هناك سند يدر عائد سنوى ثابت قدره 120 دينار وكان سعر الفائدة في السوق 10٪ وطرأ تغيير على سعر الفائدة وأصبح 6٪.

المطلوب: وضح من خلال الأرقام التالية أثر التغيير في سعر الفائدة على قيمة رأس المال (السند) وبالتالي قيمة الدخل.

السؤال الرابع:

تكونت أحدى الشركات برأس مال قدره 10000 دينار دفع منها مبلغ 8000 نقداً والباقي على شكل أصول ثابتة عيناً وفور مباشرة أعمالها قامت بشراء 800 وحدة بسعر الوحدة 10 دينار دفع منها مبلغ 6000 دينار نقداً والباقي على الحساب وتم بيع 500 وحدة منها بسعر 15 دينار للوحدة وكانت المصروفات المدفوعه خلال العام 1000 دينار وفيما يلي التغيرات في الأسعار العامة والخاصة:

	التكلفة الاستبدالية	صافي القيمة البيعية	الرقم القياسى للأسعار
أول العام	10	-	100
خلال العام	14	15	125
نهاية العام	16	18	150

المطلوب:

1. حساب مكاسب أو خسائر القوة الشرائية للعناصر النقدية.
2. إعداد قائمة الدخل وفقاً للتكلفة التاريخية المعدلة بالتغير في المستوى العام للأسعار والتكلفة الاستبدالية المعدلة بالتعبير في المستوى العام لأسعار وصافي القيمة البيعية المعدلة بالتغيير في المستوى العام للأسعار.
3. إعداد قائمة المركز المالي وفق التكلفة التاريخية المعدلة بالتغير في المستوى العام للأسعار والتكلفة الاستبدالية المعدلة بالتغيير في المستوى العام للأسعار وصافي القيمة البيعية المعدلة بالتغير في المستوى العام للأسعار.

نموذج (5)

السؤال الأول:

فيما يلي مجموعة من العبارات التى تحتاج الى تحديد رأيك فيها بصفتك خبيراً في مجالات النظرية المحاسبية بوضع إشارة (✓) أو إشارة (×) أمام كل عبارة:

1- يتم استخدام طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً لانها أكثر اتفاقاً مع وجهة نظر أصحاب المشروع مفهوم (حقوق الملكية) لأنها تؤدي إلى قياس أفضل للدخل الدوري.

2- في مجال تطبيق اساس الاستحقاق فإن تطبيق الاساس النقدي لدى اعداد قائمة التدفق النقدي يفيد في مجال تقييم الوضع النقدي ومركز السيولة في المنشأة.

3- لإثبات عناصر المديونية والدائنية طويلة الأجل تعتبر خاصية القيمة الحالية للتدفقات النقدية الأساس الملائم باستخدام معدل خصم يمثل سعر الفائدة السائد في تاريخ نشأة الحق أو الالتزام

4- تؤسس نظرية كفاءة السوق بافتراض أن أسواق الأوراق المالية تتميز بالإستجابة السريعة والوثيقة للمعلومات المتاحة تنيجة وجود عدد من المستثمرين على وعي وإدراك كاملين بدلالة الأرقام المحاسبية، بصرف النظرعن ادراك أثر الطرق المحاسبية البديلة على دلالة هذه الأرقام.

5- في مجال زيادة منفعة المعلومات المحاسبية فان خاصية الملاءمة تعنى أن تكون المعلومات قادرة على التأثير في عملية اتخاذ القرار فضلاً عن وجوب ان تكون ذات قدرة تنبؤية في نفس المجال..

6- ان القدرة على التنبؤ بالمستقبل والتقييم الارتدادي للتنبؤات السابقة والتوقيت الملائم تقع ضمن مفهوم الملاءمه في المعلومات المحاسبية.

7- لقياس عناصر الأصول والخصوم يتم استخدام خاصية التكلفة التاريخية وهي تعني مقدار النقدية التي تتحملها المنشأة للحصول على الأصول وهذا ينطبق على قياس الأصول الثابتة ومفردات المخزون.

8- يشتق من فرضية الدورية مبدأ المقابلة (مقابلة الإيرادات بالمصروفات) الذي يقضى بقياس نتيجة النشاط للمنشأة خلال فترات قصيرة ودورية ومنتظمة ويعتمد هذا المبدأ في التطبيق العملي على أساس الاستحقاق ا.

9- تعتبر المصروفات (النفقات الإيرادية)تدفق من القيم نتيجة لاستنفاذ الموارد الاقتصادية بصورة مباشرة أو غير مباشرة لغرض اكتساب الإيراد خلال فترة معينة.

10- إن إسقاط قيد كثيرا من الأصول غير الملموسة من عناصر القوائم المالية يعود الى الاعتماد على مبدأ التكلفة التاريخية والذى يتطلب حدوث العملية التبادلية مع الغير.

11- إن تأجيل الإعتراف بالتغيرات في قيم الأصول حتى يتم تبادلها مع طرف خارجي والتي يتجاهلها مبدأ التكلفة التاريخية لا يتعارض مع فرضية الاستمرارية.

12- يقول العالم الإقتصادي (فيشر) في مجال العلاقة بين رأس المال والدخل بأن الدخل يشتق من الاستثمارات بينما تشتق قيمة الاستثمارات من قيمة الدخل.

13- يؤكد العالم الاقتصادي (هيكس) في مجال تحديد الدخل للمحافظة على رأس المال (الأصول) بأن التغير في سعر الفائدة يؤثر على قيمة رأس المال ففي حالة انخفاض سعر الفائدة في السوق ترتفع قيمة رأس المال والعكس صحيح.

14- يقول معارضو تطبيق نموذج التكلفة التاريخية بإنه لا يحقق الموضوعية في القياس حيث يمكن التثبت من صحة الأرقام الفعلية، وأنه يوفر أساس ملائم لأغراض الرقابة والمساءلة وتحديد مسئولية الإدارة فضلاً على إنه يتعاطى بشكل أيجابي مع قاعدة الحيطة والحذر.

15- من سلبيات تطبيق نموذج التكلفة التاريخية في مجال قياس الدخل إنه في ظل الارتفاع العام للأسعار يترتب على استخدام هذا النموذج قياسات متحفظة لعناصر الأصول في الميزانية مثل المخزون والأصول الثانية.

السؤال الثاني:

فيما يلي بعض العبارات المتعلقة بأهداف ومفاهيم ومبادئ النظرية المحاسبية وبدائل القياس المحاسبي المعاصر. والمطلوب:دراسة كل عبارة منها بعناية والإجابة عليها حسب ما هو مبين في كل منها:

1- يراعى عند السياسة المحاسبية توفر بعض الضوابط اللازمة لتحقيق فائدة المعلومات المحاسبية في مجالات التطبيق المختلفة:

فى ضوء دراستك للنظرية المحاسبية ،اذكر أهم الضوابط الثلاثة المتعلقة بتحديد السياسة المحاسبية.

2- تتحدد مفاهيم جودة المعلومات المحاسبية في ضوء خاصيتين اساسيتين:

اذكر هاتين الخاصيتين مع الشرح المختصر عن مضمون كل منهما.

3- علمت ان بناء النظرية المحاسبية يتطلب وجود فرضية الاستمرارية، فإما أن تكون هناك حالة لستمرارأو حالة تصفية ولا يمكن افتراض كلا الحالتين وإلا جاءت المبادئ

المحاسبية متقارصة، ومن الطبيعي أن يؤسس الأمر على أساس افتراض الاستمرارية وليس التصفية:

اذكر أهم المبادئ المحاسبية التي تعتمد على هذه الفرضية.

4- يقصد بفرضية الدورية تقسيم حياة المشروع إلى فترات دورية لإغراض إعداد التقارير المالية ويوفر المعلومات اللازمة لمتخذي القرارات، وهناك مبادئ واجراءات محاسبية تقوم على وجود هذه الفرضية:

اذكر أهم هذه المبادئ والإجراءات مع التعليق عليها بشكل موجز.

5- على الرغم من الجهود التي بذلت حتى الأن لتطوير الإطار الفكري للمحاسبة إلا أنه هناك صعوبات تعترض المنهج العلمي لتحديد المبادئ المحاسبية الأساسية:

اذكر أهم الصعوبات التى تعترض المنهج العلمى لتحديد تلك المبادى.

6- هناك أربعة معايير أساسية يجب توافرها قبل ان تكون اى عملية مالية قابلة للإثبات المحاسبي (الاعتراف المحاسبي):

اذكر أهم هذه المعايير مع الشرح الموجز لكل منها.

7- في مجال قياس وتحقق الإيرادات يجب توفر شرطان أخران بالإضافة إلى شروط الاعتراف بالعملية المالية:

اذكر هذان الشرطان مع التعليق عليهما باختصار.

8- يشير الفكر المحاسبى المعاصر الى هناك عمليات خاطئة تتعلق بمعاملة الديون المشكوك فيها وخصم تعجيل الدفع والتي تجري معالجتها كمصروفات:

فى ضوء دراستك للنظرية المحاسبية، وضح أسباب هذا الخطأ في المعالجة.

9- يقوم مبدأ التكلفة التاريخية على مبررات عديدة والتي لازال النموذج المحاسبي المعاصر يتمسك بها:

اذكر أهم المبررات التي يستند عليها هذا المبدأ.

10- يركز مفهوم رأس المال النقدي ورأس المال المالي على مفهوم رأ س المال الحقوقي (حق الملكية) مع الاختلاف بينهما في احتساب أثر التضخم، ولكن مفهوم رأس المال العيني يقصد به المحافظة على الطاقة الإنتاجية للمنشأة:

اشرح باختصار المفاهيم الثلاثة المتعلقة برأس المال.

السؤال الثالث:

يعتبر الدخل الاقتصادي في دورة معينة عبارة عن الفرق بين القيمة الإقتصادية للأصل في تاريخين مختلفين، وبصفتك خبيراً في مجال تحديد الدخل الإقتصادي، إليك المعلومات التالية:

بتاريخ 01/ 01/ 2005 م تتوقع أحدى الشركات تحصيل إيرادات من إستثمار أصولها كالآتي:

السنة	التاريخ	صافي الإيراد
2005	12 /31	11000
2006	12 /31	12000
2007	12 /31	13000
2008	12 /31	14000

هذا ونتيجة لإختلاف التوقعات الجديدة للدخل عما كان متوقعاً فقد تم تعديل التقديرات للدخل الثاني والثالث والرابع بقيمة 12000 دينار والمطلوب: تقدير الدخل الإقتصادي القبلي والدخل الإقتصادي البعدي لعام 2005 علما بأن معدل الخصم 10٪

السؤال الرابع:

قامت احدى الشركات باعداد قوائها المالية بتاريخ 31/ 12/ 2008 على أساس مبدأ التكلفة التاريخية، وقد لاحظت أن هذه القوائم تحتاج إلى تعديل بسبب مشكلة التضخم العالي الذي يعاني منه الاقتصاد.

المطلوب إظهار الأثر المقارن للتغيرات في الأسعار على قائمتي الدخل والمركز المالي للشركة حسب نموذج التكلفة الاستبدالية المعدلة، وصافي القيمة البيعية المعدلة.

أولاً: قائمة الدخل لشركة القدس وفق نموذج التكلفة التاريخية:

الإيرادات	**14000**
تكلفة المبيعات	**8000**
مجمل الربح	**6000**
مصروفات	**1000**
صافي الربح	**5000**

ثانياً: قائمة المركز المالي لشركة العودة وفق نموذج التكلفة التاريخية:

الأصـول:

النقديـة	**18000**

المخـزون	**800**
إجمالي الأصول	**18800**
	الخصوم
رأس المال	**10000**
الأرباح	**5000**
الدائنـون	**3800**
إجمالي الخصوم	**18800**

فإذا علمت ما يلي:

1. بدأت الشركة أعمالها في 1/ 1/ 2008
2. عدد الوحدات المشتراه من 1/ 1/ 2008 هو 1100 وحدة بسعر 8 دينار للوحدة دفع منها 5000 نقداً والباقي على الحساب.
3. تم بيع 1000 وحدة خلال العام بسعر 14 دينار للوحدة نقداً.
4. كانت التغيرات في الأسعار كما يلي:

البيان	التكلفة الاستبدالية	صافي القيمة البيعية	الرقم القياسي للأسعار
أول عام	8	-	100
خلال العام	10	14	120
نهاية العام	12	15	150

المطلوب:

1. إعداد بيان يوضح مكاسب أو خسائر القوة الشرائية؟

2. إعداد قائمة الدخل وفق نموذج التكلفة التاريخية المعدلة و نموذج التكلفة الاستبدالية المعدلة و نموذج صافي القيمة البيعية المعدلة بالتغير في المستوى العام للإسعار وتحديد مكاسب الحيازة المحققة وغير المحققة.
3. 3عداد قائمة المركز المالي وفق نموذج التكلفة التاريخية المعدلة و نموذج التكلفة الاستبدالية المعدلة و نموذج صافي القيمة البيعية المعدلة بالتغير في المستوى العام للإسعار.

نموذج (6)

السؤال الأول:

ضع علامة (√) أو علامة (×) أمام العبارة المناسبة:

1- إن تحديد الأهداف والمفاهيم المحاسبية يندرج تحت إطار مفاهيم المحاسبة باعتبارها الأساس الذي يتم في ضوئه التوصل إلى العروض والمبادئ العلمية، بالإضافة إلى استخدامها للتوصل إلى معايير التطبيق العملي.

2- السياسة المحاسبية هي مجموعة أدوات للتطبيق العملي التي تستخدم في إنتاج وتوصيل المعلومات والتي يتم الاستعانة بها في معالجة البنود والعمليات والأحداث بالإضافة أيضاً إلى تطبيق المبادئ المحاسبية.

3- يقصد بخاصية الثبات كأحد ضوابط السياسة المحاسبية هو تحقيق فائدة المعلومات وعقد المقارنات الزمانية ولا علاقة لها بالقدرة على التنبؤ.

4- إن العمل بالاعتبارات الثلاثة التالية عند وضع السياسة المحاسبية لا تترك المجال للإدارة للتأثير على تلك السياسة وهي: (الحيطة والحذر – تغليب الجوهر على الشكل – الأهمية النسبية).

5- تقوم نظرية كفاءة السوق المالي على افتراض أساسي أن السوق يستجيب بسرعة ودقة للمعلومات المتاحة نتيجة وجود إدارة تتمتع بالشفافية والكفاءة وأنها على إدراك كامل بدلالة الأرقام المحاسبية التي تظهرها القوائم المالية.

6- يقول مؤيدو التدخل الخارجي لتنظيم السياسة المحاسبية إن هذا التدخل يحقق خاصية الملاءمة والثقة في المعلومات المحاسبية بجانب المرونة اللازمة في رسم سياساتها المحاسبية.

7- يقصد بمفهوم الملاءمة في المعلومات المحاسبية هو قدرتها على التنبؤ بالمستقبل والتقييم الارتدادي للسنوات السابقة ومراعاة عنصر التوقيت الملائم.

8- إن مفهوم حيدة المعلومات المحاسبية تعني تجنب ذلك النوع من التحيز الذي يمارسه القائم بإعداد وعرض القوائم المالية، وبالتالي فإن خلو هذه المعلومات من التحيز يحقق بصورة تلقائية حيدة هذه المعلومات.

9- في مجال تعريف الأصول فإنها ترتبط بخاصية وجود منافع اقتصادية مستقبلية من الأصل ووجود سعر سوقي للأصل وقابليته للتبادل.

10- أورد مجلس معايير المحاسبة الأوبكي FASB تعريفاً للإيرادات على أنها التدفقات الداخلة المنشأة أو أنها الزيادة في الأصول أو التي تنشأ عن إنتاج أو بيع السلع وتأدية الخدمات للغير ضمن الأعمال الرئيسية المعتادة للمنشأة.

السؤال الثاني:

إليك بعض العبارات التي تحتاج إلى إبداء رأيك فيها حسب ما هو مطلوب لكل منها:

1- تلجأ بعض المنشآت إلى تكوين الاحتياطات السرية من خلال إتباع أنماط معينة في توزيع التكاليف والإيرادات بين الفترات المحاسبية المتعاقبة.

(أشرح ووضح الوسائل المتبعة في تكوين تلك الاحتياطات على شكل نقاط محددة)

2- في مجال تنظيم السياسة المحاسبية، يقول البعض أن هناك اعتبارات كثيرة تؤدي إلى فشل السوق وعدم قدرته على العمل بكفاءة.

(أشرح ووضح أهم هذه الاعتبارات على شكل نقاط محددة)

3- المعايير المحاسبية هي ترجمة مدروسة لمستوى الفكر المتاح (النظرية) والمتمثل في مجموعة الأهداف والمفاهيم والفروض والمبادئ.

والمطلوب توضيح أمثلة حول المستوى الفكري للنظرية وما يقابلها من معايير عملية.

4- في ضوء دراستك للنظرية المحاسبية يتبين لك أن الإطار المفاهيمي للنظرية المحاسبية ضرورياً لتحقيق ثلاثة أهداف أساسية.

وضح هذه الأهداف.

5- في ضوء دراستك للنظرية المحاسبية علمت أن الاحتياطات التي تكونها المنشأة لمقابلته أحداث متوقعة لا تعتبر خصوماً.

أذكر الأسباب.

نموذج (7)

السؤال الأول: ضع أشارة (√) أو أشارة (×) أمام العبارة المناسبة:

1. في مجال إعداد قائمة التدفقات النقدية فإن المتحصلات الناتجة عن بيع الاستثمارات في الأوراق المالية أو العكس أي المدفوعات مقابل زيادة الاستثمارات تدخل ضمن التدفقات النقدية الناتجة عن النشاط الاستثماري ولا علاقة لها بالنشاط التمويلي
2. جاء في تعريف الأصل في النظرية المحاسبية بأنه عبارة عن منافع اقتصادية مستقبلية سواء كانت مباشرة أو غير مباشرة وأن الوحدة المحاسبية قد اكتسبت حق الحصول على هذه المنافع نتيجة أحداث وقعت في الماضي بهدف تحقيق تدفقات نقدية موجبة في المستقبل.
3. يقصد بخاصية الملاءمة هي قدرة المعلومات المحاسبية على توفير الإمكانات اللازمة للاعتماد عليها كالصدق في التعبير وإمكانية التثبت منها (الموضوعية) بالإضافة إلى حيادية هذه المعلومات.
4. أن مفهوم الشخصية المعنوية للوحدة المحاسبية تعطى الألوية لقائمة الدخل من حيث قياس نتائج الأعمال خلافاً لمفهوم حقوق الملكية التي تعطي الاهتمام لقائمة المركز المالي.
5. وفقاً لمفهوم الخصوم وللاعتراف محاسبياً بأحد عناصر الخصوم فأنها تتمثل في الالتزامات الحالية دون الالتزامات المستقبلية.
6. يقصد بالسياسة المحاسبية بأنها مجموعة أدوات التطبيق العملي التي تستخدمها المنشأة في إنتاج وتوصيل المعلومات،وبذلك فهي لا تشمل الإجراءات الخاصة بمعالجة العمليات والأحداث.

7. من مرتكزات نظرية كفاءة السوق أنه لا يمكن خداع السوق بالاختلافات الناتجة عن استخدام طرق محاسبية بديلة أو الناتجة عن التغير فيها خلال الفترات المحاسبية.
8. في مجال مفهوم الربح من العمليات الجارية فإن فلسفة هذا المفهوم يستند إلى تبرير أساسي هو أن العناصر غير العادية لا تخضع عادة لإدارة المنشأة مما يجعل قائمة الدخل أكثر فائدة في مجال التقييم وعمل التنبؤات.
9. أن المعالجة المحاسبية التي تقوم على أساس القيمة الجارية تتلاءم مع مفهوم التوحيد المطلق في حين أن أساس التكلفة التاريخية يتلاءم مع مفهوم التوحيد المقيد.
10. أن مفهوم التوحيد المطلق يلقى عبئاً على الإطار المفاهيمى للنظرية المحاسبية يتمثل في تحديد القواعد التي يمكن الاعتماد عليها والتي تبرر إتباع البدائل المحاسبية ومجالات كل سياسة والأسس التي تستند إليها في ظل الظروف المحيطة.

السؤال الثاني:

فيما يلي بعض العبارات التي تحتاج إلى الإجابة عليها وفقاً لما هو مطلوب لكل منها:

1. عادة ما يكون استخدام التوحيد المطلق في التطبيق العملي في مجال المحاسبة مبنياً على عدة أسباب. **أذكر سببين منها؟**
2. هناك فرق بين رأس المال المكتسب ورأس المال المحتسب. **أذكر مثالين كحالتين عمليتين لكل منهما؟**
3. هناك مجموعة من الاعتبارات التي يتعين الاسترشاد بها عند وضع السياسة المحاسبية. **ناقش الاعتبارات الثلاثة التي تحكم عملية وضع السياسة باختصار شديد؟**

4. تعتبر المعايير المحاسبية هي ترجمة مدروسة لمستوى الفكر المحاسبي المتاح (النظرية) والمتمثل في مجموعة من المبادئ والأهداف والمفاهيم والفروض. أذكر مثالين حول كيفية الربط والانتقال من النظرية إلى المعايير (التطبيق العملي)؟
5. طبقاً للمعيار رقم (13) الصادر عن مجلس المعايير المحاسبية الأمريكية يجب توافر شرط واحد على الأقل من الشروط حتى يستطيع المستأجر القيام برسمله الأقساط المتفق عليها خلال العقد باعتباره ع**قداً رأسمالياً. أذكر ثلاثة من الشروط التي أشار إليها المعيار** المذكور؟

نموذج (8)

السؤال الأول:

فيما يلي مجموعة من العبارات التي يتوجب تحديد رأيك فيها بوضع إشارة (✓) أم إشارة (×) أمام كل منها:

1. ( ) أصبحت وجهة نظر المراجع الخارجي هي وجهة النظر السائدة التي أثرت في تحديد أهداف المحاسبة وهو ما يعرف بالاتجاه النفعي أو اتجاه فائدة المعلومات.
2. ( ) التقارير المالية ذات الغرض العام توفر معلومات عن المتغيرات التي لا يمكن قياس أثارها المالية، وبالتالي فإنها لا تحتوي على مقاييس مباشرة تفيد في تقدير المنافع والتكاليف والمخاطر المرتبطة بحقوق الملكية.
3. ( ) طبقاً لمفهوم حقوق الملكية تعطي لأهمية لعنصر الملكية باعتباره الجوهر والمحور الأساسي في مدى نجاح أو فشل المشروع وبناء على ذلك تكون معادلة الميزانية (حقوق الملكية = الأصول – الخصوم).
4. ( ) إن وجهة النظر الخاصة بالشخصية المعنوية للمنشأة تعني إعطاء الأولوية من حيث الاهتمام لقائمة المركز المالي خلافاً لمفهوم حقوق الملكية الذي يعطي الاهتمام لقائمة الدخل وقياس نتائج الأعمال التي تؤثر على تلك الحقوق.
5. ( ) تعتبر المتحصلات من إصدار الأوراق المالية ضمن التدفقات النقدية من النشاط الاستثماري بينما تعتبر المتحصلات النقدية من بيع الاستثمارات من النشاط التمويلي.

6. (   ) استقر رأي مجلس معايير المحاسبة الأمريكية على تعريف المصروفات بأنها التدفقات النقدية الخارجة من الوحدة أو أي نقص في أصولها وزيادة في خصومها أو كليهما معاً والتي تتعلق بإنتاج السلع والخدمات التي تدخل ضمن نتائج نشاط المنشأة.
7. (   ) أغلب المبادئ المحاسبية الموجودة حالياً كانت عبارة عن مجرد ممارسات مهنية استقرت وثبت فائدتها مع مرور الزمن ونالت القبول العام لدى المحاسبين.
8. (   ) يتطلب تطبيق المنطق الاستقرائي في مجال المحاسبة ضرورة القيام بتجميع الملاحظات والمشاهدات وقياس الظواهر الاقتصادية ودراسة الأرقام المحاسبية حيث يتم من خلالها استخلاص الفروض ومن ثم التوصل إلى المبادئ العلمية.
9. (   ) في مجال تنظيم السياسة المحاسبية، يرى المعارضون للتدخل الخارجي أن إدارة المنشآت لديها الحافز الذاتي الذي يدفعها دائماً لاختيار أفضل السياسات المحاسبية التي تلائمها دون تدخل خارجي معتمدين في ذلك على نظرية الوكالة ونظرية كفاءة السوق وفرضية توفر المعلومات بالاتفاق المباشر.
10. (   ) في مجال توحيد السياسة المحاسبية فإن الأحداث والعمليات المركبة يناسبها المفهوم المطلق للتوحيد شريطة توفر الظروف الملائمة والمناسبة التي تستلزم توصيف الظروف والأوضاع الملائمة لكل معالجة محاسبية.

السؤال الثاني:

فيما يلي مجموعة من العبارات والمطلوب تحديد رأيك فيها حسب المطلوب أمام كل منها:

1- الإطار المفاهيمي للنظرية المحاسبية عبارة عن نظام متماسك يشتمل على مجموعة مترابطة من المفاهيم الخاصة، ويعتبر ضرورياً لتحقيق مجموعة من الأهداف وأساسيات العلم. أذكر أهم هذه الأهداف.

2- في التأصيل العلمي لبعض الممارسات المحاسبية يذكر أن استخدام طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً تتفق مع وجهة نظر مفهوم الشخصية المعنوية. أذكر الأسباب المبررة لهذا التأصيل.

3- هناك خصائص ذاتية للمعلومات يتحدد في ضوئها ما يعرف باسم جودة المعلومات المحاسبية. أذكر أهم ما يميز مقومات خاصية الملاءمة.

4- حدد مجلس معايير المحاسبة الأمريكية عدة أهداف من إعداد قائمة التدفق النقدي في المنشآت لمساعدة المستخدمين والمقرضين، أذكر الأهداف الأربعة التي حددت في هذا المجال.

5- هناك ثلاثة خصائص يتميز بها التعريف العلمي لمفهوم الخصوم الذي أخذ به مجلس معايير المحاسبة الأمريكية. أذكر الخصائص التي تتعلق بهذا التعريف.

6- في مجال المحاسبة يتم تطبيق الأسلوب الاستنباطي للتوصل إلى مجموعة من النتائج العامة التي تنطبق على حاله أو حالات خاصة. أذكر أهم المجالات المحاسبية التي يتم التوصل إلى تحديدها لدى تطبيق الأسلوب الاستنباطي.

7- يعتمد القياس المحاسبي على القياس المالي من خلال وحدة النقد التي يتم التعامل بها، لذلك لا بد من الاعتماد على بعض الفروض لأغراض التقديرات المحاسبية. أذكر أربعة أمثلة على التقديرات المحاسبة ومجالات استخدامها.

8- يقصد بنظرية كفاءة السوق هي القدرة على استيعاب المعلومات المالية المتاحة من مصادرها المختلفة والاستفادة منها في تحديد أسعار الأسهم والسندات المتداولة. أذكر الافتراضات الأساسية التي تقوم عليها نظرية كفاءة السوق المالي.

قائمـــة المراجـــع

مراجع عربية:

1. د. رضوان حلوة حنان: النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ إلى المعايير، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2003.
2. د. رضوان حلوة حنان: بدائل القياس المحاسبي المعاصر، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2003.
3. د. عباس مهدي الشيرازي، نظرية المحاسبة، دار السلاسل، الكويت، 1990.
4. عبدربه، محمد محمود، دراسات في النظرية المحاسبية، بيروت: الدار الجامعية، 2000.
5. الليثي، فؤاد محمد، نظرية المحاسبة "المدخل المعاصر"، القاهرة: دار النهضة العربية، 2003.
6. مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)، معايير المحاسبة الدولية، ترجمة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، 2002.
7. محمود السيد الناغي: دراسات في نظرية المحاسبة والمعايير المحاسبية، جامعة المنصورة، المكتبة العصرية، 2002.
8. مطر، محمد، التأصيل النظري للممارسات المحاسبية، عمان: دار وائل للنشر، 2004.
9. النقيب، عماد، مقدمة في نظرية المحاسبة، عمان: دار وائل للنشر، 2004.
10. د. يوسف جربوع، نظرية المحاسبة (المفاهيم، المبادئ، المعايير)، دار الوراق للطباعة والنشر، عمان، الأردن، 2001.

المراجع الأجنبية:

1. Barry Epstein, Ralaph Nach,Steven.M Bragg, Wiley GAAP,2010.
2. Belkaoui R.A. Accounting theory 5th ed Business press Thornson Learning 2004.
3. E.S. Hend riksen and M.F. van Breda: Accounting theory fifth Edition Irwin mcgraw-hill 1992.
4. Glautier M.W Accounting theory and practice prentice-hall 2001.
5. Kieso E.D & Weygandt J.J. Intermediate accounting 11th ed John Wiley 2004.
6. Littleton A.C Structure of Accounting theory 10th ed. AAA-1973.
7. Loren A.Nikolai,John D.Bazely,Jefferson P.Jones, Intermediate Accounting ,2009 Eleventh Edition.
8. M.W.E Glautier and B. underdown: Accounting theory awd practice London 1997.
9. Needles E.B. Financial Accounting 7th ed: Houghton Mifflin co. Ny 2001.
10. Pyckman D. Intermediate Accounting sthed mc graw-Hill co. chicayo 2001.
11. Riehard G.Schroeder,Myrtte w.Clark,Jack M.Cathey writeteview, Financial Accounting Theory and Analysis, 2010.